Huao DE BRITO MACHADO é Professor Titular de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário da Faculdade de Direito da universidade Federal do Ceará, onde leciona nos cursos de especialização e de mestrado. É Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, com sede em Recife, Pernambuco. Foi Procurador da República e Juiz Federal em Fortaleza, Ceará. É, também, membro da Academia Brasileira de Direito Tributário.

Publicou várias obras sobre Direito Tributário, além de inúmeras colaborações de Doutrina, Conferências e Teses ou participações em Congressos e Debates sobre temas tributários, nas principais revistas especializadas do País.

Dentre as inúmeras obras publicadas, tanto livros como artigos em revistas jurídicas nacionais, esta se destaca como uma das mais importantes contribuições para o conhecimento e o estudo do Direito Tributário no Brasil, obra ao mesmo tempo de sólida teoria e de excelente aplicação prática, imprescindível a quantos necessitem conhecer ou se aprofundar no seu estudo.

O prestígio e o respeito que cercam o nome do Autor desta obra bem se justificam. Considerado um dos mais brilhantes tribu-taristas do País, ele expõe neste livro, de forma clara e precisa, toda a matéria tributária, oferecendo ao leitor um panorama completo e um roteiro seguro para conhecimento e aprofundamento desse importante ramo do Direito.

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Hugo de Brito Machado

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

24ª edição Revista, atualizada e ampliada

-^MALHEIROS =V=EDITORES

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

I[a] edição, 1979; 2" edição, 1981; 3" edição, 1985;
4" edição, 1987; 5" edição, 1992; 6" edição, 1993;
7[a] edição, 06.1993 (3.000 exs.); 8[a] edição, 09.1993 (3.000 exs.);
9" edição, 06.1994 (3.000 exs.); 10" edição, 01 e 05.1995 (6.000 exs.);
11" edição, 01.1996 (10.000 exs.); 12[a] edição, 04.1997 (10.000 exs.);
13" edição, 01.1998 (10.000 exs.); 14" edição, 09.1998 (10.000 exs.);
15[U] edição, 05.1999 (3.000 exs.); 16[a] edição, 09.1999 (3.000 exs.); 17[a]
edição, 02.2000 (5.000 exs.); 18" edição, 05.2000 (7.000 exs.);
19[a] edição, I[a] tiragem, 01.2001 (10.000 exs.);2[a] tiragem, 06.2001 (5.000 exs.);
20[a] edição, 01.2002 (10.000 exs.); 21[a] edição, 06.2002 (10.000 exs.);
22" edição, 02.2003 (10.000 exs.); 23" edição, 07.2003 (10.000 exs,);
24" edição, 03.2004 (10.000 exs.).
ISBN 85-7420-561-3
Tel..

MALHEIROS EDITORES LTDA. Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171
CEP 04531-940 — São Paulo — SP (Oxxll) 3078-7205 Fax: (OxxlJ) 3168-5495
URL: www.malheiroseditores.com.br
e-mail: malheiroseditores@zaz.com.br
Composição PC Editorial Ltda.
Capa Nadia Basso

Impresso no Brasil
Printed in Brazil
03-2004

APRESENTAÇÃO
(da Iª edição)

Hugo Machado, professor da Universidade de Fortaleza e Juiz Federal da 2ª Vara no Ceará, tem-se revelado estudioso profundo e cultor dedicado do direito tributário. Seu nome, hoje conhecido nacionalmente, é sempre lembrado pela seriedade da doutrina, que desvenda e realiza, assim como pela variedade dos temas, que aborda, sobre as mais diversas áreas impositivas do país.

Esta marca de seu estilo é característica fundamental do livro, que ora vem à luz, onde a necessidade da exposição de conceitos, de forma didática, em nada prejudica a segurança das afirmações e o respeito pela pureza dos institutos, princípios e normas, que compõem o direito tributário.

Por esta razão e com bastante satisfação apresento ao público especializado o utilíssimo livro, que servirá de roteiro e de guia permanente a tantos quantos se iniciam nas sendas próprias de ramo tão sensível da árvore jurídica brasileira.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

r

PREFACIO

(da 11ª edição)

Este *Curso de Direito Tributário* nasceu como *notas de aulas,* quando no início dos anos setenta eu lecionava a matéria na Universidade de Fortaleza. Com o estímulo do Professor Ives Gandra da Silva Martins, foi publicada pela Editora Resenha Tributária a sua primeira edição, em 1979, e seguiu sendo o livro texto de meus alunos.

Aos poucos foi contando com a acolhida de estudantes e de professores de Direito Tributário, o que justificou sucessivas edições, com constantes reformulações do texto, para suprir omissões ou melhor esclarecer certos aspectos da matéria, além de manter o livro atualizado.

Sempre que um estudante me diz não haver compreendido bem alguma afirmação nele contida, anoto a observação, analiso o texto não compreendido e o reformulo, ou o faço acompanhar de exemplo capaz de afastar a dúvida. Quando algum profissional me diz não haver sido no livro abordada alguma questão importante, concernente aos temas de que se ocupa, procuro suprir a omissão. Diante da edição de lei que direta ou indiretamente possa implicar mudança, reformulo o texto correspondente, adaptando-o às normas introduzidas no sistema jurídico.

Como disse no prefácio de edições anteriores, tenho ouvido de muitos professores a afirmação de que este *Curso é* recomendado a seus alunos. Tenho ouvido também, de procuradores e de juizes, que se estão iniciando em seus ofícios, haver sido a leitura deste *Curso* de grande importância em seus estudos, especialmente para a aprovação no concurso que lhes deu o cargo. Tudo isto me deixa extremamente feliz, porque recompensa maior não pode haver, para quem escreve, do que o saber que as suas idéias estão sendo assimiladas, e o seu trabalho está sendo útil, especialmente na formação intelectual dos mais jovens.

Na nona edição já fizemos importantes reformulações no texto, especialmente no que concerne: (a) ao momento em que se deve operar a conversão do depósito em renda; (b) à importância de determinar-se o momento em que se opera a extinção do crédito tributário quanto aos tributos objeto de lançamento por homologação, tendo em vista o início do prazo para requerer a restituição; (c) ao cômputo dos juros de mora na repetição do indébito; (d) à compensação do que foi pago indevidamente; (e) à necessidade e à forma de publicação da lei como condição de sua vigência; (f) ao

fato gerador e à garantia de irretroatividade da lei; (g) à presunção de veracidade das declarações do contribuinte, entre muitos outros pontos.

Para a décima edição fizemos poucas alterações. Apenas as necessárias para manter o texto em harmonia com o nosso entendimento, que tem evoluído, porque prosseguimos estudando e o processo de aprendizagem é um processo de sucessivas mudanças. Acrescentamos um apêndice com estudo a respeito do *ilícito tributário* e que nesta 11ª edição compõe os *Estudos Complementares,* quarta e última parte do *Curso,* juntamente com outros dois capítulos cuidando de *Noções do Processo Administrativo* e *Noções do Processo Judicia! Tributário.*

Gostaria de continuar contando com a ajuda de estudantes e profissionais que lidam com o Direito Tributário, no sentido de aperfeiçoar este *Curso,* nele incluindo o exame de questões porventura ainda não abordadas, ou aprofundando o exame de questões tratadas superficialmente. Terei prazer em receber, e com certeza responderei as manifestações que me forem enviadas a este propósito.

Reitero minha gratidão à MALHEIROS EDITORES pelo especial carinho com que trataram as quatro últimas edições deste *Curso,* e aos professores e demais estudiosos do Direito Tributário, pela valiosa acolhida.

HUGO DE BRITO MACHADO

PREFACIO

(da 13ª edição)

Alcança este *Curso de Direito Tributário* a sua décima terceira edição graças à crescente acolhida que tem recebido de professores e estudantes, em todo o país. Isto é motivo de júbilo, mas nos aumenta a responsabilidade e por isto mesmo temos feito o possível para manter o seu texto atualizado, o que não é fácil, especialmente em razão das constantes alterações da legislação pertinente.

A mudança de concepções doutrinárias também nos obriga a modificar aqui e ali o texto, procurando mantê-lo em sintonia com a evolução de nosso pensamento a respeito dos vários institutos. É possível, entretanto, que alguma coisa nos escape, pelo que se faz mais importante, ainda, a ajuda que temos recebido de nossos leitores, que freqüentemente nos escrevem questionando opiniões nele manifestadas.

Na edição anterior, modificamos nosso ponto de vista em alguns pontos, entre os quais o concernente à imunidade tributária, assunto que nos

parece ainda carente de melhor elaboração doutrinária, em face da supremacia constitucional, único instrumento que o Direito oferece contra o arbítrio, quando este é obra do legislador.
Nesta edição fizemos várias modificações no texto, entre as quais destacamos as referentes à interpretação; à grave questão das medidas provisórias; à exigência de quitação e de certidões negativas como forma oblíqua de cobrança de tributos frente às garantias constitucionais; ao fato gerador do imposto de renda e à questão do alcance do princípio da anterio-ridade relativamente a esse imposto; às contribuições de seguridade social; à ação de repetição do indébito, com ênfase para a inconstitucionalidade do art. 166 do CTN; à não exigibilidade de outra conduta no âmbito dos crimes fiscais; além de importante acréscimo no concernente às denominadas sanções políticas, destacando a inconstitucionalidade destas.
Gostaria, assim, de continuar contando com a ajuda de estudantes e profissionais que lidam com o Direito Tributário, no sentido de aperfeiçoar este *Curso,* nele incluindo o exame de questões porventura ainda não abordadas, ou aprofundando o exame de questões tratadas superficialmente, ou, ainda, eliminando possíveis incongruências. Teremos prazer em receber, e com certeza responderemos as manifestações que nos forem enviadas a este propósito.
Reiteramos, mais uma vez, nossa gratidão à MALHFJROS EDITORES pelo especial carinho com que trataram as seis últimas edições deste *Curso,* e aos professores e demais estudiosos do Direito Tributário, pela valiosa acolhida.
Fortaleza, janeiro de 1998
HUGO DE BRITO MACHADO

PREFACIO
(da 14ª edição)

Ainda nem começara o segundo período letivo de 1998 e esgotada já estava a 13ª edição deste *Curso,* com nada menos de 10 mil exemplares. Álvaro Malheiros pretendeu ampliar a tiragem, mandando imprimir mais 2 mil exemplares, em face do grande número de pedidos das livrarias, com vistas ao início das aulas do segundo período deste ano, mas compreendeu e aceitou minhas ponderações no sentido de que eu já fizera várias alterações no texto, para colocá-lo em dia com a legislação e com o meu pensa-mento sobre a matéria, de sorte a que não reste desatualizado.

Nessas alterações que fiz no texto procurei torná-lo mais completo e de mais fácil compreensão. Desenvolvi melhor alguns pontos, como, por exemplo, o que diz respeito à exigência de quitação de tributos, assunto do qual nas edições anteriores tratara muito superficialmente. O uso crescente pelas autoridades da Administração Tributária, embora flagrantemente inconstitucional, das denominadas sanções políticas, como forma oblíqua de cobrança de tributos, vem tornando cada vez mais importante o estudo do assunto, especialmente no que tange à exigência de quitação de tributos, que funciona como verdadeira autorização para o exercício de atividades profissionais e econômicas, em absoluto menoscabo pelas disposições constitucionais que asseverem serem livres tanto o exercício da atividade econômica, que independe de autorização de órgãos públicos, como o exercício de qualquer trabalho ou profissão, ressalvados apenas os requisitos de capacidade que a lei estabelecer.

O conflito na relação fisco *x* contribuinte torna-se cada dia mais intenso, de sorte que o conhecimento do Direito Tributário cresce de importância, sendo notória a preferência dos bacharéis pela especialização nessa área profissional. Tanto os advogados como os servidores públicos dos setores fazendários freqüentam cursos de especialização, seminários e congressos nos mais diversos centros de cultura jurídica do país, buscando os conhecimentos cada vez mais indispensáveis ao desempenho de suas atividades.

Com a 14ª edição deste *Curso de Direito Tributário,* acreditamos oferecer nossa modesta contribuição para a literatura jurídica, e em especial para os acadêmicos de Direito. Tarefa penosa, em face da imensa rapidez com que evolui a legislação tributária, mas desempenhada com extrema dedicação, sempre buscando oferecer o melhor aos que nos honram como leitores, de quem temos contado, e esperamos continuar contando, com ajuda valiosa, consubstanciada em consultas e comentários críticos, que nos permitem identificar os pontos onde o livro está a merecer retoques.

Nisto muito nos ajudam os instrumentos que a moderna tecnologia nos oferece, como *o fax* e a *Internet,* através dos quais nos comunicamos com muita freqüência, no esclarecimento de dúvidas, especialmente de universitários que se iniciam nos estudos desse importante ramo do Direito. Para estes, estamos organizando um *Curso de Especialização em Direito Tributário,* que funcionará na sede do Instituto Cearense de Estudos Tributários e poderá ser freqüentado pela forma tradicional, ou virtualmente, pela Internet, embora em qualquer caso as avaliações devam ser necessariamente na sede do Curso.

Registramos, mais uma vez, nossa gratidão à Malheiros Editores, pelo especial carinho com que cuidaram das cinco últimas edições deste livro,

aos Professores que o indicam a seus alunos, e aos leitores em geral, pela honrosa acolhida.
Fortaleza, 17 de agosto de 1998 *HUGO DE BRITO MACHADO*

PREFACIO
(da 15ª edição)

Mesmo sem a rapidez com que se esgotou a anterior, a 14ª edição deste *Curso,* com 10 mil exemplares, esgotou-se em menos de um ano, o que bem demonstra a grande aceitação do livro entre os estudiosos do Direito Tributário.
Como aconteceu com as anteriores, também para esta 15ª edição fizemos várias alterações no texto. Mais de vinte, com certeza. Algumas em razão de observações que recebemos de nossos leitores, visando a esclarecer ou ampliar o texto, de sorte a deixar resolvidas dúvidas que poderiam ser suscitadas.
Nosso propósito, desde o início, tem sido o de oferecer aos que se interessam pelo Direito Tributário um texto completo, abrangente, que não deixe o leitor sem respostas no que diz respeito às questões mais importantes que a disciplina jurídica da tributação no Brasil pode suscitar. Tal propósito certamente não se pode realizar completamente, posto que a cada dia surgem questões novas e complexas. Mesmo assim, vamos seguir buscando realizá-lo, na medida do possível.
Como este *Curso é* destinado sobretudo aos estudantes, acreditamos não ser proveitoso incursionar em questões muito particulares. Seja como for, estamos sempre dispostos a analisar todas as questões que nos sejam colocadas por nossos leitores, e somos gratos pela colaboração destes, que tem sido, aliás, muito valiosa.
O Curso de Especialização em Direito Tributário, ao qual nos referimos na edição anterior, será iniciado brevemente, e nele estudaremos todas os aspectos relevantes da tributação. Como nos parece indispensável para o conhecimento de qualquer ramo do Direito um relativo domínio da Teoria Geral, começaremos dito Curso com a disciplina Teoria Geral do Direito. Em seguida vamos ministrar a disciplina Noções de Contabilidade, que temos igualmente como indispensável para quem lida com o Direito Tributário.
Como conseqüência natural de nossa atividade didática, talvez em breve tenhamos um novo livro. Este, sim, mais profundo e mais útil para

os profissionais da Advocacia e da assessoria jurídica em matéria tributária, porque nele estudaremos muitas das questões que consideramos inadequado tratar neste *Curso de Direito Tributário.*
Registramos, mais uma vez, nossa gratidão à MALHEIROS EDITORES, pelo especial carinho com que cuidaram das seis últimas edições deste livro, aos professores que o indicam a seus alunos e aos leitores em geral, pela honrosa acolhida.
Fortaleza, 13 de maio de 1999 *HUGO DE BRITO MACHADO*

PREFACIO
(da 16ª edição)

Em menos de três meses esgotou-se a 15ª edição deste *Curso,* fato que nos anima para o trabalho de manter atualizado o seu texto, não apenas com a legislação e a jurisprudência, que neste assunto evoluem com grande rapidez, mas também com o nosso modo de pensar os institutos jurídicos que a integram. A experiência, a maturidade, os novos conhecimentos, que a cada dia vamos adquirindo, muita vez nos obrigam a repensar certas opiniões, seja para reforçá-las com novos argumentos, seja para modificá-las, de sorte que um livro, no qual tenhamos expresso nosso ponto de vista sobre um assunto, carece de alterações permanentemente, se desejamos que ele se mantenha em consonância com o autor.
Por isto é que, como tem acontecido nas edições anteriores, também para esta 16ª edição fizemos alterações no texto. Poucas desta vez, porque foi curto o tempo entre esta e a edição anterior, mas com significado considerável. Nosso propósito, desde o início, tem sido o de oferecer aos que se interessam pelo Direito Tributário um texto completo, abrangente, que não deixe o leitor sem respostas no que diz respeito às questões mais importantes que a disciplina jurídica da tributação no Brasil pode suscitar. Tal propósito, como temos afirmado, certamente não se pode realizar completamente, posto que a cada dia surgem questões novas e complexas. Mesmo assim, vamos seguir buscando realizá-lo, na medida do possível.
Como este *Curso* é destinado sobretudo aos estudantes, acreditamos não ser proveitoso incursionar em questões muito particulares. Seja como for, estamos sempre dispostos a analisar todas as questões que nos sejam colocadas por nossos leitores, e somos gratos pela colaboração destes, que tem sido, aliás, muito valiosa.

O Curso de Especialização em Direito Tributário, ao qual nos referimos em edições anteriores, está sendo agora iniciado, e nele estudaremos todos os aspectos relevantes da tributação. Como nos parece indispensável para o conhecimento de qualquer ramo do Direito um relativo domínio da Teoria Geral, começaremos dito Curso com a disciplina Teoria Geral do Direito. Em seguida vamos ministrar a disciplina Noções de Contabilidade, que temos, igualmente, como indispensável para quem lida com o Direito Tributário.
Como conseqüência natural de nossa atividade didática, talvez em breve tenhamos um novo livro. Este sim, mais profundo e mais útil para os profissionais da advocacia e da assessoria jurídica em matéria tributária, porque nele estudaremos muitas das questões que consideramos inadequado tratar neste *Curso de Direito Tributário.*
Registramos, mais uma vez, nossa gratidão a MALHEIROS EDITORES, pelo especial carinho com que cuidaram das nove últimas edições deste livro, aos Professores que o indicam a seus alunos, e aos leitores em geral, pela honrosa acolhida.
Fortaleza, 23 de agosto de 1999 *HUGO DE BRITO MACHADO*

PREFACIO
(da 17ª edição)

Tal como as anteriores, a 16ª edição deste *Curso,* tirada em setembro de 1999, esgotou-se rapidamente. E tal como nas reedições anteriores, cuidei de fazer algumas alterações necessárias a mantê-lo atualizado, inclusive e especialmente com o meu pensamento sobre as questões tratadas.
Assim é que reformulamos ou aperfeiçoamos o modo de tratar questões como o princípio da anterioridade, a interpretação literal, o lançamento por homologação, inclusive quanto à leitura deste na hipótese de depósito para garantia do juízo, o lançamento do imposto de renda e do 1PVA, a solução de consulta e a mudança de critério jurídico por parte da Administração Tributária.
Nosso propósito é manter o texto deste *Curso* em dia com a evolução do Direito Tributário no país, e em particular com a evolução do modo de ver as questões que nele abordamos. A busca da clareza, por outro lado, também é nosso objetivo, e na realização deste temos contado com ajuda

valiosa de nossos leitores, que nos enviam, inclusive pela *internet,* valiosas observações sobre pontos específicos do texto.

O Curso de Especialização em Direito Tributário, ofertado pelo *Ins-tituto Cearense de Estudos Tributários,* sob nossa coordenação, tem sido um ambiente excelente para discussões a respeito de temas versados neste livro, e nele temos colhido valiosa contribuição dos colegas para o seu aperfeiçoamento.

Por dever de justiça temos de agradecer, mais uma vez, à Malheiros Editores, pelo especial carinho com que tem cuidado das últimas dez edições deste livro, aos Professores que o indicam a seus alunos, e aos leitores em geral, pela valiosa acolhida e pelas importantes sugestões com que me ajudam a melhorá-lo.

Fortaleza, 15 de fevereiro de 2000 *HUGO DE BRITO MACHADO*

PREFACIO
(da 18ª edição)

Tal como as anteriores, a 16ª edição deste *Curso,* tirada em setembro de 1999, esgotou-se rapidamente. E tal como nas reedições anteriores, cuidei de fazer algumas alterações necessárias a mantê-lo atualizado, inclusive e especialmente com o meu pensamento sobre as questões tratadas.

Poucos dias depois de seu lançamento esgotou-se já a 17ª edição deste *Curso,* com nada menos de cinco mil exemplares.

Talvez fosse conveniente, do ponto de vista comercial, a tiragem de mais alguns exemplares. Preferimos, porém, em proveito do leitor, fazer mais uma vez a revisão do texto e, como nas edições anteriores, alterá-lo, buscando a maior clareza possível, e especialmente para mantê-lo em dia com a evolução de nosso pensamento sobre algumas das matérias tratadas.

Assim, alteramos a redação do livro em diversos pontos, entre os quais merecem destaques aqueles nos quais cuidamos: da definição do tributo como prestação compulsória, para melhor esclarecer a natureza da obrigação tributária; ainda, da definição do tributo como prestação não decorrente de ato ilícito, para recolocar o exemplo do IPTU previsto como instrumento extrafiscal proibitivo ou como penalidade; da classificação das contribuições sociais, retificando em parte a classificação que constava das edições anteriores; da questão da posição hierárquica da lei com-

plementar, para reforçar nossos argumentos no sentido de sua superioridade em relação à lei ordinária; da questão do direito à restituição do tributo, para melhor esclarecer como se conta o prazo extintivo desse direito; da questão da compensação em matéria tributária, para demonstrar que o direito de compensar a dívida tributária com créditos do contribuinte junto à Fazenda Pública tem fundamento constitucional; da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, para demonstrar que o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal não leva, necessariamente, à eternização dos procedimentos administrativos de lançamento, porque, em face do disposto no parágrafo único do art. 173, do Código Tributário Nacional, instaurada a ação fiscal a Fazenda tem cinco anos para concluir o procedimento administrativo de lançamento, sem o quê o seu direito restará extinto pela decadência.
Reformulamos também o texto no que se refere ao processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, e de consulta, para deixá-lo em dia com a legislação, inclusive com análise, ainda que sumária, da questão do arrolamento de bens do contribuinte.
Tem sido de notável valia para nossa tarefa de manter atualizado este Curso, a colaboração dos leitores que me enviam, pela via convencional e pela *Internet,* ou através de Malheiros Editores, questões suscitadas a partir de sua leitura, bem como o debate que tem sido travado no Curso de Especialização em Direito Tributário mantido pelo Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, em torno de muitas das afirmações nele contidas.
Ainda no que concerne ao nosso trabalho de atualização deste *Curso,* em suas sucessivas edições, dois registros especiais eu faço comovido. Primeiro, comovido pela tristeza e pela saudade, refiro-me à enorme facilidade no trabalho material de atualização deste *Curso,* que realizo utilizando um microcomputador. Minha habilidade na utilização desse notável instrumento eu a devo a meu filho Sócrates de Farias Machado que, não obstante prematuramente falecido, legou-me o gosto pela informática e o conhecimento das noções necessárias ao desenvolvimento de meu trabalho. Depois, comovido pela felicidade que me tem proporcionado meu filho mais novo, Flugo de Brito Machado Segundo; além de sua valiosa colaboração em minha atividade de consultoria jurídica, registro suas muitas e importantes observações sobre a doutrina que desenvolvo neste *Curso.* Observações inteiramente pertinentes, sobretudo em torno da adequação de muitas das afirmações nele existentes com o meu ponto de vista atual sobre as questões versadas. Verdadeiras advertências, que me são carinhosamente ofertadas, e tem sido de imensa valia na tarefa de manter a coerência doutrinária, nas revisões para as sucessivas edições deste *Curso.*

A coerência é o maior, se não o único compromisso do jurista. Cada um pode ter suas opiniões, e as divergências, por certo, são inevitáveis. São fruto saudável do pluralismo, do qual se alimenta a verdadeira Ciência. A intransigência, porém, deve ser evitada. Se o argumento é convincente, não há porque não aderirmos às novas que nos são contrapostas. Mas temos de ser coerentes e devemos, ao escrever, justificar a evolução de nosso pensar, as mudanças em nossa opinião, para superarmos a aparente incoerência que poderá resultar do confronto entre o novo e o antigo ponto de vista sobre determinado assunto.

HUGO DE BRITO MACHADO

PREFACIO

(da 19ª edição)

Foi muito agradável constatar que a 18ª edição deste *Curso,* com sete mil exemplares, esgotou-se tão rapidamente quanto as anteriores, fato indicativo do crescente interesse dos leitores, especialmente dos estudantes de Direito, aos quais o livro é especialmente destinado.

Cuidamos de manter o texto atualizado, em face da evolução legislativa e jurisprudencial. Alterações significativas foram registradas, em relação aos impostos sobre o comércio exterior, em atenção a novas leis e tratados internacionais, e em relação ao IPTU, em atenção a alteração do texto constitucional.

Foram registradas também algumas alterações no texto em razão de mudanças de entendimento pessoal sobre alguns aspectos do Direito Tributário, como aconteceu, por exemplo, no tocante à questão da denúncia espontânea J^ infração acompanhada do parcelamento do débito tributário.

Temos recebido manifestações de leitores de todo o país, muitas das quais nos motivam a explicar melhor certas questões, ou suprir omissões do texto, de sorte que este *Curso é,* também para nós, um excelente instrumento de aprendizado, que se adiciona a nossa atividade no magistério.

Sigo, assim, aprendendo porque ensino, e ensinando porque com o meu aprendizado vou tendo sempre mais o que ensinar. E nem podia deixar de ser assim, pois lidamos, eu e meus leitores, com um dos ramos do Direito cuja importância mais tem crescido nos últimos anos, e no qual as mudanças são sempre muito freqüentes.

O Estado se torna cada vez mais exigente, sempre carente de recursos financeiros e por isto mesmo buscando sempre aumentar a arrecada-

ção de tributos. Essa atitude do Estado se revela tanto na atividade de administração tributária, como na atividade legislativa, com a edição de novas leis que, aos poucos, além de novos tributos, vão acrescentando novas obrigações acessórias, nem sempre compatíveis com o Código Tributário Nacional e com a Constituição.

Recentemente o Congresso Nacional, por iniciativa do Poder Executivo, aprovou as Leis Complementares ns. 104 e 105, de 10 de janeiro de 2001, a primeira alterando alguns dispositivos do Código Tributário Nacional e a segunda cuidando de limitações e da quebra do sigilo bancário, tudo em razão de argumentos de autoridades da Secretaria da Receita Federal segundo as quais as referidas leis são necessárias ao combate à sonegação fiscal que é muito elevada, e propiciarão, dizem, considerável aumento da arrecadação tributária. Essas inovações provocaram imediata reação, da Ordem dos Advogados do Brasil e de setores empresariais, com questionamentos perante o Supremo Tribunal Federal, que certamente vai fixar o entendimento dessas novas normas, segundo a Constituição, e talvez considerar algumas desprovidas de validade porque conflitantes com a Carta Magna.

A relação de tributação se torna, assim, cada dia mais conflituosa, e o conhecimento do Direito Tributário, tanto para o contribuinte como para o fisco, é o único caminho válido para vivenciá-la dignamente. O contribuinte deve conhecer os seus deveres tributários e cumpri-los, sem ceder a exigências indevidas. O fisco deve exigir o que a ele é devido, sem práticas arbitrárias.

Pensando contribuir para o aperfeiçoamento da relação de tributação é que temos estudado, e ensinado o Direito Tributário, atividade para a qual este *Curso* é de notável valia.

Buscando dinamizá-la e ampliá-la, é que estamos mantendo o Curso de Especialização em Direito Tributário, com duração de um ano, ofertado a estudantes de todo o país através da Internet e a respeito do qual os interessados podem obter informações em "http://www.hugomachado.adv.br".

Finalmente, reproduzimos o que escrevemos no prefácio da 18ª edição, especialmente os agradecimentos a quantos até nos ajudaram nessa tarefa, e com certeza nos vão continuar ajudando, aos leitores que nos enviaram observações, questionaram afirmações e omissões nossas, e com isto nos obrigaram a rescrever ou completar o texto deste livro.

Fortaleza, janeiro de 2001 *HUGO DE BRITO MACHADO*

PREFACIO
(da 20ª edição)

Lançada em janeiro deste ano de 2001, com 10.000 exemplares, a 19ª edição deste *Curso* esgotou-se em apenas três meses - o que constitui motivo de grande satisfação e nos estimula a continuar o trabalho de aperfeiçoamento e atualização de seu texto. Temos recebido, e esperamos continuar recebendo, observações de leitores que nos ajudam nessa tarefa.

Antes de que nos fosse possível preparar a revisão e atualização para a 20ª edição, em face do grande número de pedidos que a Editora já havia recebido, fomos obrigados a fazer uma 2ª tiragem, com 5.000 exemplares, que também já está esgotada.

Para esta 20ª edição muitas alterações foram feitas em diversas partes do texto. Dentre elas nos parecem de maior importância as que dizem respeito a questões fundamentais como a de saber por que pagamos tributo, se por um dever moral, dever de solidariedade social, ou apenas por um dever jurídico; a de saber qual é a finalidade essencial do Direito Tributário; e a referente à responsabilidade pessoal do agente público por eventuais danos causados ao contribuinte.

Temos colocado essas questões em vários cursos de pós-graduação nos quais eventualmente ensinamos. Alguns afirmam prontamente que pagar tributo é um dever de solidariedade social, e que a finalidade do Direito Tributário é viabilizar para o Estado os recursos financeiros dos quais necessita para alcançar seus objetivos. Confundem, como se vê, uma relação meramente social com uma relação jurídica, e confundem a finalidade do tributo com a finalidade do Direito Tributário - o que nos leva a concluir que essas duas questões fundamentais ainda estão a merecer nossa reflexão e nosso esforço no sentido de espancar um desastroso equívoco.

É certo que temos de admitir o tributo como um instrumento da solidariedade social, até porque esta deve ser o fundamento da própria instituição do Estado. Isto, porém, não quer dizer que a relação tributária seja simplesmente uma relação social, e que o dever de pagar tributo seja um dever de solidariedade. Uma vez estruturado o Estado, instituída a ordem jurídica e com esta delimitado o poder de tributar, o dever de pagar tributo já não será simplesmente um dever de solidariedade social. Sua existência passa a depender da lei e sua dimensão há de ser nesta definida. Elaborada a lei, com a delimitação da relação tributária, o dever de pagar tributo passa a ser um dever jurídico, cujo adimplemento independerá do sentimento de solidariedade do sujeito passivo daquela relação.

É certo também que o cumprimento do dever jurídico tem de certa forma e em muitos casos um fundamento moral. Por isto não se pode excluir inteiramente o fundamento moral do dever de pagar tributo. Entretanto, na medida em que o dever de pagar tributo se converte em dever jurídico, tem-se que o Estado já não pode cobrá-lo livremente, invocando apenas o dever de solidariedade. Há de submeter-se, tanto quanto o contribuinte, ao que está prescrito pela lei.
Em outras palavras, a presença subjacente de um dever moral não desfigura o dever jurídico. Assim, ninguém nega que no dever de pagar a conta de um restaurante esteja subjacente um dever moral. Nem por isto, porém, se vai admitir que exista o dever de pagar a conta tal qual seja a mesma apresentada pelo garçom. O cliente tem o direito de conferir o que dela consta com o que efetivamente foi consumido, e os preços respectivos com os constantes do cardápio. Da mesma forma, a presença subjacente de um dever moral de pagar tributo não desfigura o dever jurídico. O contribuinte tem o direito de questionar a ocorrência dos fatos, a configuração do suporte de incidência da norma tributária, e assim a efetiva existência do dever jurídico cujo adimplemento lhe é exigido.
Por outro lado, a questão de saber qual é a finalidade essencial do Direito Tributário exige que se considere a distinção entre este e o tributo.
O tributo é o instrumento, por excelência, utilizado pelo Estado para obter os recursos financeiros de que necessita para alcançar seus objetivos. Sempre existiu, onde quer que tenha existido um Estado. No dizer autorizado de Baleeiro, o tributo é "vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antigüidade até hoje, excluem qualquer dúvida".[1]
Já o Direito Tributário não é tão antigo. Ele surgiu com a edificação do denominado *Estado de Direito,* e surgiu exatamente para limitar o poder estatal. Sua finalidade essencial, portanto, é a de evitar abusos no exercício do poder de tributar.
Por fim a questão da responsabilidade pessoal do agente público por eventuais danos que podem decorrer de cometimentos ilegais ou abusivos, que, a rigor, não é nova, mas se mostra extremamente oportuna, especialmente em face das denominadas *sanções políticas,* que a cada dia se tornam mais freqüentes, não obstante ilegais algumas, e inconstitucionais todas elas. A responsabilidade civil dos agentes do Fisco precisa ser cobra-

1. Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar,* 7ª ed.. Rio de Janeiro. Forense, 1997, p. 1.

da. Na prática, eles agem atualmente na mais absoluta irresponsabilidade. Se alguém sofre dano e tem coragem de ir a juízo pleitear indenização, prefere o caminho mais cômodo da responsabilidade objetiva do Estado, e assim, quando ganha, a indenização é paga pelo Tesouro Público, vale dizer, pelos próprios contribuintes. E como geralmente não é exercitada pelo ente público a ação regressiva, o agente público causador do dano desfruta da mais absoluta irresponsabilidade, e por isto mesmo estimulado a praticar mais e mais ilegalidades. Alguns agentes públicos chegam a descumprir até ordens judiciais, especialmente as veiculadas por medidas liminares, caute-lares e antecipações de tutela a favor de contribuintes.

O caminho mais adequado para o combate a essas ilegalidades é a responsabilização pessoal do agente público. A ação cobrando indenização pelos danos sofridos. Contra o ente público e também contra o agente, pessoalmente responsável pela ilegalidade ou abuso de poder.

Como este *Curso* destina-se especialmente a estudantes, é importante que a estes sejam tais questões colocadas com clareza desde o primeiro momento, até porque do enfoque que a elas seja dado dependerá a formação do futuro tributarista, e até do cidadão. A consideração do dever de pagar tributo como um dever estritamente jurídico e da finalidade essencial do Direito Tributário como instrumento de limitação do poder de tributar os levará a admitir a resistência, legítima sob todos os aspectos, às práticas arbitrárias, cada dia mais comuns nas autoridades que fazem a Fazenda Pública. E contribuirá para fortalecer a crença no Direito, que constitui o fundamento de sua eficácia.

Tenho observado que é crescente o interesse pelo estudo do Direito Tributário, e atribuo esse interesse a três causas interligadas. Uma, o aumento exagerado da carga tributária, que tem ocorrido nos últimos anos. A outra, a consciência do contribuinte de que as autoridades da Fazenda Pública, muito preocupadas com o objetivo de aumentar a arrecadação, nem sempre respeitam seus direitos, pelo quê se faz necessário recorrer a profissionais habilitados para orientá-los - sem o quê poderão terminar pagando tributos indevidos. E outra, ainda, a necessidade experimentada pelos profissionais da área jurídica de conhecer o Direito Tributário, tanto para - como advogados - habilitarem-se a defender os direitos do contribuinte como para - como procuradores - defenderem as pretensões fa-zendárias, e ainda para - como juizes - decidirem com acerto as questões que lhes são submetidas.

Com o propósito de contribuir, ainda que modestamente, nesse aprendizado, estamos mantendo um Curso de Especialização em Direito Tributário, com duração de um ano, ofertado a estudantes de todo o país

através da *Internet* e a respeito do qual os interessados podem obter informações em *www.hugomachado.adv.br.*
Renovamos aqui, mais uma vez, os nossos agradecimentos a quantos nos têm ajudado na tarefa de aperfeiçoar e manter em dia este livro, aos leitores que nos formularam suas observações, questionaram afirmações nele contidas, apontaram omissões, sugerindo assuntos a serem abordados.
Por fim, o nosso especial agradecimento à MALHEIROS EDITORES, que contribuiu decisivamente para que este livro alcançasse sua 20ª edição, com tiragem, nas 10 últimas, muito superior à usual tratando-se de livros jurídicos.
Fortaleza, 16 de outubro de 2001 *HUGO DE BRITO MACHADO*

PREFACIO
(da 21ª edição)

Constatamos com alegria que se repetiu com a 20ª edição deste *Curso* o que ocorrera com a sua 19ª edição. Lançada em janeiro de 2001, com 10.000 exemplares, a 19ª edição deste *Curso* esgotou-se em apenas três meses, exigindo uma 2ª tiragem para que a Editora pudesse atender aos pedidos já então recebidos. A sua 20ª edição foi lançada em janeiro de 2002, igualmente com 10.000 exemplares, e também esgotou-se em três meses. Desta vez, porém, decidimos não fazer sua reimpressão. Preferimos fazer uma revisão do texto para sua 21ª edição, que agora estamos lançando.
Como temos feito nas sucessivas edições deste livro, também agora algumas alterações foram introduzidas no texto, seja para atualizá-lo em face da evolução legislativa e jurisprudencial, seja para superar obscuri-dades e incompletudes eventualmente constatadas, inclusive com a ajuda de leitores que nos dirigem questionamentos sobre a matéria.
Continuamos à disposição de nossos leitores, que poderão, pelos meios convencionais ou pela *Internet,* formular suas críticas ou indagações, que acolhemos como contribuição valiosa para o aperfeiçoamento do texto, e, por isto mesmo, sempre merecem nossa atenção.

Constatar o interesse crescente pelo que escrevemos é motivo de grande satisfação. Satisfação ainda maior, porém, nos proporciona a constatação do interesse crescente pelo Direito Tributário, que se revela na publicação de muitos outros textos, dos mais variados autores, a indicar a presença de um número cada vez maior de leitores.

Temos afirmado que as leis de um país valem na medida em que um maior número de pessoas nelas acredita. O interesse pelo Direito é o primeiro passo para a crença, que o torna eficaz.

Nossas leis tributárias ainda são pouco eficazes. Ainda são freqüentemente violadas, especialmente pelas autoridades da Administração Tributária, que se preocupam sempre em arrecadar cada vez mais, ainda que para tanto tenham de descumprir a Constituição e as leis. Não têm o menor respeito pelos direitos do contribuinte, o que fica muito evidente com a omissão das autoridades no cumprimento do art. 212 do CTN, que impõe aos Poderes Executivos Federal, Estaduais e Municipais o dever de consolidar em texto único, mediante decreto, até o dia 31 de janeiro de cada ano, a legislação vigente relativa a cada um de seus tributos. Tal omissão, aliás, pode em certos casos implicar impossibilidade de aplicação de penalidade ao infrator.

As autoridades da Administração Tributária chegam a praticar ilegalidades até mais flagrantes, como, por exemplo, a apreensão de mercadorias sem o fornecimento do respectivo auto de infração ao interessado. Parece que se esquecem de que o mau exemplo dado com o desrespeito às leis é pernicioso, degrada a crença nas leis e, assim, reduz a eficácia destas, aumentando a necessidade do uso de meios coercitivos, quase sempre juridicamente inadmissíveis.

Isto de certa forma explica o crescente interesse das pessoas pelo estudo do Direito Tributário, que é único caminho válido para o combate aos abusos dos que agem em nome do Poder Público. Caminho para cuja construção todos nós temos o dever de contribuir.

Conhecendo o Direito Tributário estaremos aptos a cumprir adequadamente o nosso dever como cidadãos, pagando o tributo devido, e também a identificar as práticas ilegais e abusivas das autoridades que pretendem arrecadá-lo, seja devido ou não. E a cobrar destas, quando for o caso de ilegalidade flagrante, a responsabilidade pessoal dos agentes públicos pelos danos que nos causarem.

Fortaleza, 8 de maio de 2002 *HUGO DE BRITO MACHADO*

PREFACIO
(da 22ª edição)

Tal como ocorreu com as anteriores, a 21ª edição deste *Curso* esgotou-se rapidamente, o que muito me alegra, por indicar interesse pelo livro, e, muito mais do que isto, por indicar o crescente interesse pelo estudo do Direito Tributário, caminho pelo qual poderemos um dia alcançar estágio cultural em que a relação de tributação passe a ser uma verdadeira relação jurídica.

Realmente, nos dias atuais ainda são tantas as práticas arbitrárias do fisco, geralmente aceitas pelos contribuintes por puro desconhecimento de seus direitos - como é o caso do cancelamento de inscrições em cadastros de contribuintes como forma de os compelir ao cumprimento de suas obrigações -, que ainda não podemos considerar jurídica a relação de tributação, em termos concretos. Sem dúvida, a relação de tributação é uma relação jurídica no plano do *dever ser.* No plano do *ser,* todavia, ela ainda é muito mais uma relação de poder.

Não se trata de peculiaridade do Direito Tributário. É uma questão comum aos vários setores do Direito. A questão da eficácia das normas jurídicas. Elas são mais eficazes na medida em que o Direito é mais conhecido. Vai-se evoluindo. Superando-se o relacionamento fundado no poder, para instaurar-se o relacionamento fundado no Direito.

Objetivando contribuir para essa evolução, e como não cessam as alterações na legislação tributária, inclusive na Constituição Federal, tivemos de fazer penoso trabalho de atualização do texto para esta 22ª edição.

Atualizamos o texto tendo em visla as mudanças na legislação e na jurisprudência, assim como a natural evolução do nosso pensamento a respeito de diversos pontos da matéria, e ainda, tendo em vista tornar a exposição desta o mais claro possível. Fizemos também alguns acréscimos com o objetivo de suprir lacunas, buscando deixar o livro mais completo, de sorte a fazer jus à generosa acolhida que tem merecido dos que estudam o Direito Tributário, em especial dos Professores e dos alunos desta importante disciplina jurídica.

Entre as alterações inseridas nesta edição merecem destaque as que se referem: 1) à questão do depósito judicial de quantias questionadas, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação; 2) à disciplina dos impostos extraordinários de guerra, da qual não havíamos cuidado nas edições anteriores; 3) à competência residual; 4) ás contribuições sociais como válvula de escape do governo, inclusive a de iluminação pública, recentemente criada; 5) à declaração de inconstítucionali-

dade implícita da norma que cuida do local em que é devido o ISS; 6) ao recurso hierárquico no processo administrativo tributário; 7) à questão da penhora insuficiente e o direito de embargar a execução fiscal; 8) à prisão por dívida e à extinção da punibilidade e à necessidade de prévio exauri-mento da via administrativa para que possa ser promovida a ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Não obstante nosso esforço no sentido de evitá-lo, é possível que em alguns pontos ainda esteja este livro desatualizado, incompleto ou obscuro. Por isto rogamos de nossos leitores a gentileza de nos comunicarem quaisquer dessas falhas, que nele venham a encontrar. Serão igualmente bem recebidas por nós quaisquer outras críticas, inclusive as manifestações de divergências, que sempre nos motivam a estudar mais, meditar, e às vezes modificar nosso entendimento.

Há muitos anos, no início de nossa já velha amizade, ouvimos de IVES GANDRA uma afirmação muito interessante. Agradecendo uma objeção que eu, então, lhe fazia, nos disse aquele amigo e mestre: "quem sempre concorda comigo não me ajuda a crescer".

Sou muito grato aos professores e aos estudantes de Direito Tributário pela preferência que têm demonstrado por este livro, e lhes peço que continuem me ajudando a melhorá-lo, com suas críticas e sugestões.

Fortaleza, 20 de janeiro de 2003

HUGO DE BRITO MACHADO
hbm@hugomachado.adv.br
www.hueomachado.adv.br

PREFACIO
(da 23ª edição)

Muito nos alegra o lato de se haver esgotado a 22ª edição deste *Curso,* com 10.000 exemplares, em menos de 5 meses, especialmente porque esse tato demonstra o crescente interesse pelo estudo do Direito Tributário.

Temos sustentado que a eficácia das normas jurídicas depende sobretudo da crença que nelas se tenha. E para acreditar é preciso conhecer, de sorte que o conhecimento do Direito Tributário é o primeiro e importante passo que se dá para incrementar a eficácia deste.

Nas relações jurídicas em geral o poder muita vez ainda se manifesta e prevalece sobre a lei. Na relação cie tributação isto é mais freqüente, so-

bretudo porque o Estado - seu sujeito ativo - é quem faz a lei que a regula. Teoricamente, o Estado submete-se à lei por ele próprio elaborada. Na prática, porém, quando não lhe restam meios para desconsiderá-la, o Estado a revoga ou modifica. Exemplo disto nos foi dado recentemente, com a revogação do art. 374 do Código Civil de 2002, que adotava o instituto da *compensação,* próprio do Direito das Obrigações, para as relações tributárias. Revogação que se deu pela Medida Provisória 75, rejeitada pelo Congresso Nacional, mas que se repetiu com a Medida Provisória 104, em evidente demonstração do predomínio do poder na relação de tributação.

É certo que a Lei n. 10.637/2002, dando nova redação ao art. 74 da Lei n. 9.430/96, terminou admitindo que o direito à compensação é um direito potestativo inerente às relações obrigacionais em geral, e por isto mesmo pode ser exercido nas relações obrigacionais tributárias, e reconheceu que o sujeito passivo de obrigação tributária que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. E estabeleceu que a compensação pode ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração neste sentido à Secretaria da Receita Federal, que extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Mesmo assim, subsistem algumas restrições indevidas. A lei ainda não permite a compensação de débitos do contribuinte com créditos que lhe sejam para esse fim transferidos por terceiros, admite restrições em leis específicas de cada tributo e exclui da compensação o saldo a restituir apurado na declaração de ajuste anual do imposto de renda de pessoa física e os débitos de tributos constantes de declaração de importação.

As restrições que o legislador insiste em fazer talvez tenham o propósito de proteger o Fisco contra práticas fraudulentas. Entretanto, mesmo assim não se justificam. As fraudes devem ser combatidas com a aplicação das sanções, inclusive penais, cabíveis em cada caso concreto. Não podem servir de pretexto para restrições ao exercício regular dos direitos do contribuinte.

Por outro lado, o aumento da carga tributária tem sido notório. Os governantes utilizam habilmente os pontos sensíveis da opinião pública para criar tributos, tornar permanentes os que haviam sido instituídos por tempo determinado e aumentar outros, a pretexto de racionalizar o sistema e estimular exportações. Várias contribuições foram criadas. A CPMF será tornada permanente com a Reforma Tributária já em tramitação no Congresso. A CSL foi eleva-

da para o setor de prestação de serviços e a COFINS para as instituições financeiras, e a contribuição PIS/PASEP foi também fortemente elevada.

Aliás, o caso da instituição da não-cumulatividade da contribuição PIS/PASEP é um exemplo típico de situação na qual o Governo aproveitou habilmente um ponto sensível da opinião pública. A pretexto de estimular as exportações fazendo esse tributo não-cumulativo, conseguiu elevar a alíquota respectiva de 0,65 para 1,65%, elevando de imediato a carga tributária por conta de um estímulo de realidade duvidosa, pois os créditos aos exportadores sempre passam por entraves burocráticos intermináveis.

Para descartar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que afirmara - com razão - a inconstitucionalidade da taxa de iluminação pública, a Emenda Constitucional n. 39 atribuiu aos Municípios competência para instituir uma contribuição para substituí-la, tendo sido autorizada a cobrança dessa contribuição nas faturas de consumo de energia elétrica - com o quê se abriu ensejo para disputas não apenas em torno da nova contribuição, mas também a respeito da forma de sua cobrança.

Como o não-pagamento da fatura de consumo de energia elétrica autoriza a concessionária do serviço a interrompê-lo, colocar o pagamento da contribuição como condição para o pagamento da fatura de consumo de energia seria dar ao sujeito ativo da obrigação tributária um meio violento que exclui o devido processo legal e atropela o direito de defesa do contribuinte contra eventual cobrança indevida. Meio de cobrança que, por isto mesmo, não tem sido admitido para os tributos em geral.

Como se vê, a relação de tributação enseja cada dia maior número de questões - o que justifica o interesse cada vez maior pelo estudo do Direito Tributário.

É com alegria, portanto, que ofertamos aos interessados mais uma edição deste *Curso,* tentando contribuir para o desenvolvimento desses estudos. E, como temos dito em ocasiões anteriores, nos sentimos muito honrados com as contribuições dos nossos leitores, que, com as questões suscitadas em torno de nosso texto, ou com suas observações a respeito de aspectos nele não versados, nos motivam a melhorá-lo.

Somos gratos à MALHEIROS EDITORES pela presteza com que trabalha este livro, e aos professores e estudantes pela preferência que por ele têm demonstrado. E lhes pedimos que continuem a nos ajudar, com suas críticas e sugestões.

Fortaleza, Iª de julho de 2003

HUGO DE BRITO MACHADO
hbm@hugomachado.adv.br
www.husomachado.adv.br

PREFACIO
(desta 24ª edição)

A 23ª edição deste *Curso* esgotou-se tão rapidamente como tem ocorrido com as edições anteriores. É a demonstração eloqüente de que cresce a cada dia o interesse pelo estudo do Direito Tributário.
Temos sustentado que o Direito Tributário existe para proteger o contribuinte. Essa proteção, com certeza, só será efetiva na medida em que esse valioso instrumento seja conhecido pelos que precisam dele.
Infelizmente a eficácia das normas e princípios fundamentais do Direito Tributário muita vez resta amesquinhada pela pressão dos que exercem o poder. A cada dia são maiores e mais complexos, em nosso País, os instrumentos de controle dos atos do contribuinte. Controle de tal ordem que sufoca a atividade econômica, como tem sido demonstrado por recentes estudos promovidos por organismos internacionais.
Constantes alterações nas leis tributárias tornam essas leis cada dia mais complexas, menos racionais — fato que se soma à elevada carga tributária, contribuindo decisivamente para estimular o não-cumprimento do dever tributário.
Aliás, o cumprimento do dever tributário em nosso País vem-se tornando impossível, a não ser para as grandes empresas que dominam o mercado e ditam seus preços. A carga tributária e a burocracia cresceram tanto que a instalação de pequenas empresas em nosso País se tornou praticamente inviável, daí resultando o elevado e crescente índice de desemprego.
Pior que isto, porém, tem sido a atitude dos que representam o Fisco. Para a maioria das autoridades fazendárias, infelizmente, o Direito Tributário é um entrave que deve ser removido a todo custo. Tanto na feitura das leis como na aplicação destas revela-se o arbítrio como diretriz predominante.
Nesse contexto, faz-se cada vez mais importante o conhecimento do Direito Tributário como condição de sobrevivência.
Assim, constitui motivo de grande felicidade sentir que estamos contribuindo - ainda que modestamente - para o aprendizado desse importante ramo da Ciência Jurídica. Para isto - é nosso dever ressaltar - temos

contado sempre com significativa colaboração de nossos leitores, que, com suas observações, críticas e questionamentos, via *Internet,* nos ajudam a manter em dia e a melhorar este *Curso,* hoje adotado em quase todas as escolas de Direito do País.

Renovamos nosso agradecimento à MALHEIROS EDITORES pela presteza com que tem trabalhado este livro, e aos professores e estudantes, pela preferência que por ele têm demonstrado. E mais uma vez lhes pedimos que continuem a nos ajudar a melhorá-lo, com suas críticas e sugestões.

Fortaleza, 26 de janeiro de 2004

HUGO DE BRITO MACHADO
hbm@hugomachado.adv.br
www.hugomachado.adv.br

SUMARIO

Apresentação.. 5
Prefácio da 11ª edição... 7
Prefácio da 13" edição... 8
Prefácio da 14" edição... 9
Prefácio da 15" edição... 11
Prefácio da 16ª edição... 12
Prefácio da 17" edição... 13
Prefácio da 18" edição... 14
Prefácio da 19ª edição... 16
Prefácio da 20" edição... 18
Prefácio da 21" edição... 21
Prefácio da 22" edição... 23
Prefácio da 23" edição... 24
Prefácio desta 24" edição.. 27
PRIMEIRA PARTE — CONCEITOS FUNDAMENTAIS Capítulo I — O Estado c o Poder de Tributar
1. O Estado e sua atividade financeira... 41
2. O poder de tributar... 42
3. Poder e competência... 43
4. Atribuição de competência e distribuição de receita................................. 44
5. Os princípios jurídicos da tributação... 45
5.1 — Legalidade... 46
5.2 — Anterioridade... 48
5.3 — Igualdade... 51
5.4 — Competência.. 52
5.5 — Capacidade contributiva.. 52
5.6 — Vedação do confisco.. 53
5.7 — Liberdade de tráfego.. 55
Capítulo H — O Direito Tributário
1. Conceito, denominações e finalidade... 57
2. Natureza, posição e autonomia... 60
3. Direito Tributário, Direito Financeiro e Ciência das Finanças.................. 62
4. Tributo: conceito e espécies... 64

5. Classificação dos tributos... 74
6. Função dos tributos.. 75
7. Tributo oculto ou disfarçado
7.1 — Na teoria geral do Direito.. 76
7.2 — No Direito Brasileiro... 76
7.3 — Exemplos de tributos disfarçados ou ocultos no Direito Brasileiro
7.3.1 — Valor da outorga.. 77
7.3.2 — Sobrepreço nos monopólios estatais............................ 77
7.3.3 — Contraprestação de serviços de uso compulsório......... 77
7.4 — Inconstitucionalidade
7.4.1 — Sistema tributário e direitos fundamentais.................... 78
7.4.2 — Contrariedade ao sistema... 78
SEGUNDA PARTE — NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Capítulo I — Legislação Tributária
1. Lei e legislação.. 83
2. Lei ordinária e lei complementar... 84
3. Princípio da legalidade... 86
4. Medidas provisórias... 88
5. Tratados e convenções internacionais.. 90
6. Decretos e regulamentos.. 91
7. Normas complementares.. 92
Capítulo II — Vigência e Aplicação da Legislação Tributária
1.
2.
3. 4. 5. 6.
Vigência e aplicação... 95
Vigência da legislação tributária no espaço... 96
Vigência da legislação tributária no tempo.. 97
Os princípios da anualidade e da anterioridade... 98
Aplicação imediata.. 101
Aplicação retroativa.. 102
Capítulo III — Interpretação e Integração da Legislação Tributária
2. 3. 4. 5. 6. 7. 8. 9. 10.
Interpretação e integração.. 106
Métodos de interpretação... 108
Meios de integração..
Posições apriorísticas e o interesse público..........
Institutos, conceitos e formas de Direito Privado .
Interpretação econômica.....................................
Interpretação literal ....
Interpretação benigna..
Fontes da interpretação
10 12 13 15 17 18 19 Interpretação e aplicação... 120
Capítulo IV — Obrigação Tributária
1. Conceito e espécies.. 122
2. Natureza jurídica.. 125
3. Fato gerador... 126

3.1 — Fato gerador da obrigação principal.. 127
3.2 — Fato gerador da obrigação acessória... 128
3.3 — Fato gerador e hipótese de incidência... 128
3.4 — Quando se considera consumado o fato gerador.......................... 130
3.5 — Norma geral antielisão.. 131
3.6 — Negócios jurídicos condicionais... 134
3.7 — Insubsistência do fato tributável.. 134
4. Sujeito ativo... 135
5. Sujeito passivo.. 139
5.1 — Convenções particulares.. 141
5.2 — Solidariedade... 143
5.2.1 — Benefício de ordem... 144
5.2.2 — Efeitos da solidariedade.. 144
5.3 ...... Capacidade tributária... 145
5.4 — Domicílio tributário.. 146
6. Responsabilidade tributária.. 148
6.1 — Responsabilidade dos sucessores.. 148
6.2 — Fusão, transformação ou incorporação....................................... 151
6.3 — Continuação da atividade... 152
6.4 .... Responsabilidade de terceiros... 154
6.5 — Responsabilidade por infrações. Sua exclusão pela denúncia espontânea.. 158
6.6 — Exclusão da responsabilidade pelo desconhecimento da lei......... 165
Capítulo V — Crédito Tributário
1. Conceito... 167
2. Constituição do crédito tributário... 168
2.1 — Lançamento. Sua natureza. Legislação aplicável......................... 169
2.2 — Critérios jurídicos no lançamento 171
2.3 — Modalidades de lançamento.. 172
2.4 — Revisão do lançamento.. 175
2.5 — Depósito judicial e lançamento... 176
3. Suspensão do crédito tributário... 177
3.1 — Moratória... 178
3.2 — Depósito.. 180
3.3 — Reclamações e recursos... 185
3.4 — Medida liminar em mandado de segurança................................. 185
3.5 — Medida liminar e antecipação da tutela.. 187
4. Extinção do crédito tributário... 187
4.1 — Pagamento... 189
4.2 — Pagamento indevido. Restituição.. 193
4.2.1 — Extinção do direito à restituição................................. 196
4.2.2 — Anulamento de decisão denegatória de restituição....... 198
4.3 — Compensação.. 199
4.4 — Transação... 204
4.5 Remissão.. 204
4.6 — Decadência.. 205
4.7 — Prescrição.. 211

4.8 — Conversão de depósito cm renda.. 213
4.9 — Pagamento antecipado e homologação do lançamento................. 214
4.10— Consignação em pagamento... 214
4.11 — Decisão administrativa.. 215
4.12— Decisão judicial.. 215
4.13— Dação em pagamento... 215
5. Exclusão do crédito tributário... 216
5.1 — Distinções entre isenção, não incidência e imunidade................. 217
5.2 — Isenção.. 218
5.3 — Classificação das isenções.. 222
5.4 — Anistia... 223
6. Garantias e privilégios do crédito tributário.. 224
6.1 — Presunção de fraude... 227
6.2 — Concurso de preferências... 228
6.3 — Encargos da massa falida e do concordatário............................... 228
6.4 — Inventário e arrolamento. Liquidações de pessoas jurídicas......... 230
6.5 — Exigência de quitações... 230

Capítulo VI —Administração Tributária

1. Fiscalização... 232
Sigilo comercial... 233
Dever de informar e sigilo profissional.. 236
Sigilo fiscal.. 238
1.4 — Auxílio da força pública.. 239
1.5 — Excesso de exação.. 240
Responsabilidade pessoal do agente público............................... 241
2. Dívida Ativa.. 242
3. Certidões negativas... 244
3.1 — Certidão negativa e perecimento de direito................................. 245
3.2 — Certidão negativa e tributo não vencido....................................... 247
3.3 — Certidão negativa e consignação em pagamento.......................... 248
3.4 — Exigência de quitação de tributos e liberdade econômica............. 248

TERCEIRA PARTE — SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL **Capítulo I — Competência Tributária**

1. Sistema tributário.. 253
2. Atribuição de competência tributária... 254
3. Limitações da competência tributária... 256
3.1 — O âmbito constitucional 257
3.2 — Legalidade.. 258
3.3 — Isonomia... 258
3.4 — Irretroatividade... 261
3.5 — Anterioridade.. 263
3.6 — Proibição de confisco... 264
3.7 — Liberdade de tráfego... 265
3.8 — Imunidades... 266
2 .3 —

3.9 — Imunidade recíproca.. 266
3.10— Imunidade dos templos... 269
3.11 — Imunidades dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins
lucrativos... 270
3.12— Imunidade do livro, jornal e periódico.. 272
3.13— Outras limitações... 274
4. Competência privativa da União, dos Estados e dos Municípios............... 275
5. Competência residual
5.1 — Conceito e limites.. 277
5.2 — Competência residual e adicionais.. 277
5.3 — Competência residual e peculiaridades locais............................... 277
6. Competência e tributos vinculados.. 278
Capítulo II — Impostos
1. Conceito de imposto.. 280
2. Classificação dos impostos no sistema tributário brasileiro....................... 282
Capítulo III — Impostos Federais
1. Imposto de importação
1.1 — Competência.. 283
1.2 — Função.. 284
1.3 — Fato gerador.. 284
1.4 — Alíquotas.. 286
1.5 — Base de cálculo... 287
1.6 — Contribuinte.. 288
1.7 — Lançamento.. 288
1.8 — Considerações especiais.. 289
2. Imposto de exportação
2.1 — Competência.. 289
2.2 ..... Função.. 289
2.3 — Fato gerador.. 290
2.4 — Alíquotas 291
2.5 — Base de cálculo... 291
2.6 -- Contribuinte.. 292
2.7 — Lançamento.. 293
2.8 .... Considerações especiais... 293
3. Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza
3.1 - Competência.. 293
3.2 -- Função.. 294
3.3 — Fato gerador.. 294
3.4 —- Alíquotas 299
3.5 — Base de cálculo... 299
3.5.1 -- Lucro real... 300
3.5.2 — Lucro presumido.. 301
3.5.3 — Lucro arbitrado.. 302
3.5.4 — Rendimento.. 304

3.6 — Contribuinte.................. 304
3.7 — Lançamento.................. 306
3.8 ■— Considerações especiais.................. 307
4. Imposto sobre produtos industrializados
4.1 — Competência.................. 308
4.2 — Função.................. 308
4.3 — Fato gerador.................. 309
4.4 — Alíquotas.................. 310
4.5 — Base de cálculo.................. 311
4.6 — Não cumulatividade.................. 318
4.7 — Contribuinte.................. 319
4.8 — Lançamento.................. 319
5. Imposto sobre operações de crédito, câmbio c seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários
5.1 -— Competência.................. 320
5.2 — Função.................. 320
5.3 — Fato gerador.................. 320
5.4 — Alíquotas.................. 323
5.5 — Base de cálculo.................. 323
5.6 — Contribuinte.................. 324
5.7 — Lançamento.................. 325
6. Imposto sobre a propriedade territorial rural
6.1 — Competência.................. 325
6.2 — Função.................. 325
6.3 — Fato gerador.................. 326
6.4 — Alíquota.................. 328
6.5 — Base de cálculo.................. 328
6.6 — Contribuinte.................. 329
6.7 — Lançamento.................. 329
6.8 — Considerações especiais.................. 329
7. Imposto sobre grandes fortunas.................. 330
8. Impostos extraordinários
8.1 — Competência.................. 331
8.2 — Fatos geradores, bases de cálculo e alíquotas.................. 332
8.3 — Contribuinte.................. 332
8.4 — Lançamento.................. 333
8.5 — Supressão gradual.................. 333
9. Impostos da competência residual
9.1 — Praxe antiga.................. 337
9.2 — Limitações da competência residual.................. 337
9.3 —- A nova válvula de escape: as contribuições.................. 338
Capítulo IV — Impostos Estaduais
1. Imposto sobre heranças e doações
1.1 — Competência.................. 340
1.2 — Função.................. 341

1.3 — Fato gerador.......... 341
1.4 — Alíquotas.......... 341
1.5 — Base de cálculo.......... 342
1.6 — Contribuinte.......... 343
1.7 — Lançamento.......... 343
2. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços-ICMS
2.1 — Competência.......... 343
2.2 — Função.......... 344
2.3 — Fato gerador
2.3.1 — Fato gerador e âmbito do tributo 345
2.3.2 — Operações relativas à circulação.......... 348
2.3.3 — Mercadorias.......... 350
2.3.4 — Prestações de serviços.......... 352
2.3.5 — Bens destinados a consumo ou ativo fixo.......... 353
2.4 — Alíquotas.......... 354
2.5 — Base de cálculo.......... 356
2.6 — Fornecimento de mercadorias com prestações de serviços.......... 357
2.7 — Não cumulatividade.......... 358
2.8 — Contribuinte.......... 360
2.9 — Substituição tributária.......... 361
2.10— Lançamento.......... 361
2.11 — Convênios interestaduais.......... 362
2.12— A lei complementar.......... 362
2.13— As imunidades.......... 363
2.13.1 — Os semi-elaborados.......... 363
2.13.2 — Operações interestaduais com petróleo,
seus derivados e energia elétrica.......... 364
2.13.3 — Ouro como ativo financeiro.......... 364
3. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
3.1 — Competência.......... 365
3.2 — Função.......... 365
3.3 — Fato gerador.......... 366
3.4 — Alíquota e base de cálculo.......... 366
3.5 — Contribuinte.......... 366
3.6 — Lançamento.......... 367

Capítulo V— Impostos Municipais

1. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
1.1 -— Competência.......... 368
1.2 — Função.......... 369
1.3 -- Fato gerador.......... 370
1.4 —- Alíquotas.......... 370
1.5 — Base de cálculo.......... 373
1.6 — Contribuinte.......... 373
1.7 — Lançamento.......... 374

2. Imposto sobre a transmissão "inter vivos" de bens imóveis e direitos a eles relativos
2.1 — Competência.. 374
2.2 — Função.. 375
2.3 — Fato gerador.. 375
2.4 — Alíquotas 377
2.5 — Base de cálculo... 377
2.6 — Contribuinte.. 378
2.7 — Lançamento.. 378
2.8 — Considerações especiais... 378
3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza
3.1 — Competência... 379
3.2 — Função.. 380
3.3 — Fato gerador.. 380
3.4 — Alíquotas.. 383
3.5 — Base de cálculo... 384
3.6 — Contribuinte.. 385
3.7 — Lançamento.. 387
Capítulo VI — Contribuições Sociais
1. Conceito e natureza jurídica... 388
2. Função.. 389
3. Espécies.. 390
3.1 - Contribuições de intervenção no domínio econômico................. 390
3.2 — Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.. 392
3.3 • - Contribuições de seguridade social... 393
3.4 — Contribuições sociais gerais.. 394
4. Competência... 395
5. Contribuintes... 396
6. Alíquotas e bases de cálculo... 397
7. Lançamento... 399
8. Considerações especiais.. 399
9. Contribuição de iluminação pública 400
Capítulo VII — Taxas
1. Conceito de taxa.. 402
2. Fato gerador.. 403
2.1 — Poder de polícia.. 403
2.2 -■ Serviço público.. 405
3. Base de cálculo.. 407
4. Competência para instituir e cobrar taxas.. 408
5. Distinção entre taxa e preço público.. 409
Capítulo VIII — Contribuição de Melhoria
1. Conceito.. 413
2. Função.. 415

3. Fato gerador.. 415
4. Cálculo.. 417
5. Requisitos para cobrança 419
6. Lançamento.. 419
7. Distinção entre contribuição de melhoria e taxa....................................... 420

QUARTA PARTE — ESTUDOS COMPLEMENTARES Capítulo I — Noções do Processo Administrativo Tributário

1. Introdução.. 425
2. Conceito, natureza e espécies... 425
3. Determinação e exigência do crédito tributário
3.1 •■- Considerações gerais.. 426
3.2 — O procedimento e suas fases.. 427
3.3 ...... A fase não contenciosa... 427
3.4 — A fase contenciosa... 428
3.5 — O arrolamento de bens... 431
4. A consulta... 431
5. Outros processos administrativos tributários... 433
6. Contagem dos prazos... 433
7. Recurso hierárquico... 434

Capítulo II — Processo Judicial Tributário

1. Introdução.. 437
2. Garantias constitucionais
2.1 — Inafastabilidade do controle judicial... 438
2.2 — Contraditório e ampla defesa... 439
3. Espécies de processo.. 440
3.1 — Processo de conhecimento... 440
3.2 — Processo de execução.. 441
3.3 — Processo cautelar... 441
4. Ações de iniciativa do fisco
4.1 — Execução fiscal... 441
4.2 — Cautelar fiscal.. 444
4.3 — Ação rescisória... 444
5. Ações de iniciativa do contribuinte
5.1 — Ação anulatória de lançamento tributário...................................... 445
5.2 — Ação declaratória.. 445
5.3 — Ação de consignação em pagamento... 446
5.4 — Ação de repetição do indébito.. 446
5.5 — Mandado de segurança... 448
5.6 — Ação rescisória... 449
6. Ações de controle de constitucionalidade
6.1 — O controle de constitucionalidade pelo Judiciário......................... 449
6.2 — Ação direta de inconstitucionalidade... 451
6.3 — Ação declaratória de constitucionalidade...................................... 452
6.4 — Diferença entre as ações de controle de constitucionalidade........ 452

7. Ações da coletividade
7.1 - - Ação popular... 453
7.2 — Ação civil pública.. 454
Capítulo III — Ilícito Tributário
1. Ilícito e sanção.. 455
2. Ilícito administrativo tributário... 456
3. Ilícito penal tributário
3.1 — Precedentes.. 457
3.2 — Crimes contra a ordem tributária
3.2.1 — Os tipos e as penas... 458
3.2.2 — Interpretação benigna.. 459
3.3 — Apropriação indébita
3.3.1 •■- Precedentes... 460
3.3.2 -- Não recolhimento de tributo.................................... 461
3.3.3 — Tipo novo e prisão por dívida.................................. 463
3.3.4 — Contribuição previdenciária e sistema de informações. 464
3.3.5 — Incxigibilidade de outra conduta................................ 464
4. Sanção administrativa e sanção penal.. 465
5. A questão da responsabilidade penal... 466
6. Sanções pessoais e patrimoniais... 467
7. Solução adequada... 467
8. Sanções políticas.. 468
9. Extinção da punibilidade pelo pagamento
9.1 — No âmbito penal.. 470
9.2 — No âmbito administrativo... 470
10. Exclusão da punibilidade.. 471
11. Prévio exaurimento da via administrativa.. 471
Bibliografia.. 475
índice alfabético.. 495

Primeira parte *CONCEITOS FUNDAMENTAIS*

Capítulo I O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR

1. O Estado e sua atividade financeira. 2. O poder de tributar. 3. Poder e competência. 4. Atribuição de competência e distribuição de receita. 5. Os princípios jurídicos da tributação: 5.1 Legalidade. 5.2 Anterioridade. 5.3 igualdade. 5.4 Competência. 5.5 Capacidade contributiva. 5.6 Vedação do confisco. 5.7 Liberdade de tráfego.

1. O Estado e sua atividade financeira

Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o Direito. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do Direito Tributário.

No que mais de perto interessa a este *Curso,* importa lembrar que o Estado pode apresentar-se com governo centralizado, em uma única unidade, ou descentralizado, em unidades autônomas. No primeiro caso diz-se que o Estado é *unitário,* e no segundo diz-se que ele é *federal.*

O Brasil é um exemplo de Estado Federal, ou Federação, embora a centralização do poder político e especialmente a centralização das rendas tributárias, antes da Constituição de 1988, fossem de tal ordem a caracterizar o Brasil como Estado Unitário. Com a Constituição de 1988 deu-se um passo significativo rumo ao federalismo, embora a dependência dos Estados e Municípios ainda seja bastante acentuada, posto que a distribuição das quotas destes nos fundos de participação continua a ser administrada pelo Governo central.

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em

princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania.
No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas *atividade financeira,* como tal entendido *o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins.*
A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.
Com a tendência ultimamente revelada pelas nações comunistas do leste europeu no sentido da denominada economia de mercado, o tributo ganha ainda maior importância, na medida em que se constata a ineficiência da economia estatizada.
E importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas.
Por outro lado, o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais esta carece, tais como educação, segurança e saúde. Assim, mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros países, é possível afirmar-se que a nossa é exageradamente elevada, posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos.
2. O poder de tributar
Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No plano internacional representa a nação em suas relações com as outras nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no

seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.
No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O *poder de tributar* nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.
Importante, porém, é observar que a *relação de tributação* não é simples relação de *poder* como alguns têm pretendido que seja. E relação *jurídica,* embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é *relação jurídica,* e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo.
Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A idéia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.
Justifica-se o *poder de tributar* conforme a concepção que se adote do próprio *Estado. A* idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, *consentem* na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação. O estudo desse aspecto, entretanto, não se comporta nos limites deste *Curso,* ou mesmo desta disciplina, mas no campo da Ciência Política, eis que pertinente à legitimidade do próprio poder de governo.
3. Poder e competência
Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua *Constituição,* o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em se tratando de confederações ou federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de *competência tributária.*
O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do *Estado.* Evidentemente só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atri-

buída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei.
Merece referência, ainda, a *capacidade tributária,* como tal neste contexto entendida a capacidade para ser sujeito ativo da relação de tributação. Tal capacidade pode ser atribuída pela lei.
A capacidade tributária não se confunde com a competência. A competência tributária é atribuída pela Constituição a um ente estatal dotado de poder legislativo. É exercida mediante a edição de lei. Já a capacidade tributária é atribuída pela Constituição, ou por uma lei, a ente estatal não necessariamente dotado de poder legislativo. E exercida mediante atos administrativos.
O ente estatal dotado de competência legislativa poderá ter, também, capacidade tributária. Com a edição de lei exerce a competência, e com a prática de atos administrativos, a capacidade tributária.
4. Atribuição de competência e distribuição de receita
Discriminação constitucional de rendas é expressão genérica. Compreende a *atribuição de competência,* ou partilha do poder tributário, e a *distribuição de receitas tributárias.*
Pela *atribuição de competência* divide-se o próprio poder de instituir e cobrar tributos. Entregam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas do próprio *poder de tributar.* Os arts. 153 a 156 da Constituição Federal tratam da atribuição de competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.
A técnica de atribuição de competência é de grande importância porque tem a virtude de descentralizar *o poder político,* mas tem o inconveniente de não se prestar como instrumento para a minimização das desigualdades econômicas entre os Estados e entre os Municípios. Ao Estado pobre, em cujo território não é produzida, nem circula, riqueza significativa, de nada valeriam todos os tributos do sistema. Por isto é que se faz necessária também a distribuição de receitas tributárias.
Pela *distribuição de receitas* o que se divide entre as referidas entidades é o produto da arrecadação do tributo por uma delas instituído e cobrado.
Tendo à União sido reservada parcela maior da competência tributária, os Estados-membros e os Municípios, todavia, participam do produto da arrecadação de diversos impostos federais. Dessa *distribuição de receitas tributárias* cuidam os arts. 157 a 162 da vigente Constituição.
A técnica de distribuição de receitas, porém, tem o inconveniente de manter os Estados e os Municípios na dependência do governo federal, a quem cabe fazer a partilha das receitas tributárias mais expressivas.

Com o objetivo de eliminar essa dependência, sugerimos à Assembléia Nacional Constituinte a criação de órgãos destinados exclusivamente a administrar a distribuição das receitas tributárias, a saber: um Conselho de Representantes dos Estados, que administraria o Fundo de Participação dos Estados, e o Conselho de Representantes dos Municípios, que administraria o Fundo de Participação dos Municípios.
O Conselho de Representantes dos Estados seria composto de todos os governadores dos Estados e do Distrito Federal. O Conselho de Representantes dos Municípios seria composto de prefeitos, um por cada Estado e um indicado pelo governador do Distrito Federal. Em cada Estado os prefeitos de todos os Municípios escolheriam seu representante no Conselho. Cada Conselho elegeria entre os seus membros um presidente.
Esses Conselhos seriam competentes para o estabelecimento das normas reguladoras da distribuição dos fundos a que se refere o art. 159, inciso I, alíneas "a" e "b", da Constituição, e para o deslinde de qualquer pendência surgida na aplicação destas. Cada um deles teria a sua secretaria executiva, competente para todas as providências administrativas necessárias à consecução dos objetivos do órgão.
Assim, a técnica de *distribuição de receitas* deixaria de ter o grave inconveniente de deixar Estados e Municípios na dependência política do Poder central.
Ao recolher o imposto de renda e o IPI, o contribuinte já indicaria no documento correspondente o valor das parcelas destinadas aos Estados e aos Municípios, nos termos do art. 159 da Constituição. Tal sugestão, que foi de pronto acolhida pela Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, foi posteriormente abandonada.

5. *Os princípios jurídicos da tributação*

Sendo, como é, a relação de tributação uma relação *jurídica* e não simplesmente de *poder,* tem-se como induvidosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes. São eles os princípios da *legalidade,* da *anterioridade,* da *igualdade,* da *competência,* da *capacidade contributiva,* da *vedação do confisco* e o da *liberdade de tráfego.*
Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.

Aliás, o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão.
Assim é que a declaração de inconstitucionalidade da lei tributária, por exemplo, não pode produzir efeitos retroativos contra o cidadão, como pretendeu o INSS no caso da contribuição de previdência das empresas agroindustriais. Declarada pelo STF a inconstitucionalidade do dispositivo que determinava fosse dita contribuição calculada sobre a produção do setor agrícola, pretendeu o INSS cobrar a diferença correspondente, calculando aquela contribuição sobre a folha de salários dos trabalhadores daquele setor, relativamente aos últimos cinco anos anteriores à declaração de inconstitucionalidade.
Esse efeito retroativo, como acontece com as normas em geral, somente se opera a favor do contribuinte. Admiti-lo contra o contribuinte é o mesmo que admitir a edição de leis tributárias retroativas.
5.1 Legalidade
Pelo *princípio da legalidade* tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de *lei* (CF/88, art. 150, inc. I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei. Essa explicitude decorreu do fato de que, no art. 153, § 29, da Constituição anterior a regra vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas aos aumentos.
Realmente, é induvidoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.
Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Para bem compreender o princípio da legalidade é importante ter presente o significado das palavras *lei* e *criar.* Aliás, dizer que só é válida a criação do tributo por *lei* nada significa se não se sabe o que é lei, e o que significa criar. No Capítulo I da Segunda Parte deste *Curso,* trataremos do conceito de lei, da maior importância não apenas para o adequado entendimento do princípio da legalidade, mas para toda a Ciência do Direito. Examinemos, agora, o que se deve entender por *criar,* no contexto do princípio da legalidade.
Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.
A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a *hipótese de incidência,* em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a *hipótese* de incidência e o conseqüente *mandamento.* A descrição do *fato temporal* e da correspondente *prestação,* com todos os seus elementos essenciais, e ainda a *sanção,* para o caso de não prestação.
Em face do princípio da legalidade, o *prazo* para o recolhimento do tributo é, a nosso ver, um desses elementos essenciais, especialmente quando se trata de tributos sujeito a lançamento por homologação, em que o pagamento é antecipado pelo contribuinte. Nestes, o *mandamento* legal teria de ser *uma vez ocorrido o fato tal, pague tanto, até tal data.* E que a inexistência, na lei, do prazo para o pagamento deixa a autoridade administrativa livre para fixar esse prazo, podendo exigir o tributo imediatamente após a ocorrência do respectivo fato gerador.
É certo que o Código Tributário Nacional alberga norma expressa segundo a qual, quando a *legislação tributária* não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento, e o uso, nesse dispositivo, da expressão *"legislação* tributária", em vez de *"lei* tributária", indica haver o Código admitido a fixação de prazo para pagamento do tributo em norma infralegal.
Analisando mais atentamente o art. 160 do Código Tributário Nacional, concluímos que tal norma refere-se apenas aos casos de tributo objeto de lançamento de ofício ou por declaração. É que a solução indicada na mesma para o caso de não fixar a legislação o vencimento do crédito tn-

butário reporta-se à notificação do lançamento. É evidente, pois, que tal norma não diz respeito ao prazo para pagamento de tributo apurado pelo próprio sujeito passivo, vale dizer, não diz respeito aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação.
Realmente, em relação aos tributos cuj.o pagamento é antecipado, por iniciativa do contribuinte, admitir-se que o prazo para essa antecipação seja fixado em norma infralegal é deixar nas mãos da autoridade administrativa o poder de estabelecer prazos não razoáveis, excessivamente curtos, e com isto impor encargo significativo ao contribuinte - o que não se compadece com o próprio princípio da legalidade.
O Supremo Tribunal Federal, todavia, já manifestou seu entendimento no sentido da constitucionalidade de lei que atribui ao Ministro da Fazenda competência para fixar prazo para recolhimento de tributo, por entender que tal matéria não está no campo da reserva legal (RE 140.669-PE, rei. Min. limar Galvão, j. 2.12.1998, *Informativo STF* 134). Registre-se que a decisão foi adotada por maioria de votos, sendo em sentido oposto o entendimento dos Mins. Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso.
Seja como for, se a lei fixou um prazo, este não pode ser alterado por norma infralegal.
5.2 Anterioridade
Nos termos do art. 150, inciso III, alínea "b", da CF, é vedada a cobrança de tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou". Esse dispositivo consubstancia o *princípio da anterioridade.*
A EC n. 42, de 19.12.2003, acrescentou a alínea "c" ao inciso III do art. 150, vedando a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea "b" — quer dizer, sem prejuízo da exigência de anterioridade da lei ao exercício financeiro da cobrança.
Agora, portanto, pelo *princípio da anterioridade,* a criação ou aumento do tributo devem ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado, e a lei respectiva terá um período de vacância de pelo menos 90 dias. Assim, para que o tributo seja devido a partir do primeiro dia do exercício financeiro, a lei que o cria ou aumenta deve ser publicada pelo menos 90 dias antes. Entretanto, se a lei que cria ou aumenta tributo for publicada até o último dia de dezembro estará atendida a exigência da alínea "b" e, por força da alínea "c", essa lei somente entrará em vigor em abril do ano seguinte.
Esse princípio, todavia, não se aplica:

1) aos empréstimos compulsórios destinados a atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, inc. I);
2) aos impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (art. 153, inc. I), exportação, para o Exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, inc. II), produtos industrializados (art. 153, inc. IV) e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários;
3) aos impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, inc. II).
As contribuições de seguridade social não se submetem à limitação do art. 150, inciso III, alínea "b". Podem ser criadas ou aumentadas por lei publicada no curso do exercício financeiro, mas subordinam-se à exigência da anterioridade de 90 dias (art. 195, § 6[U]).
Também não se submetem à limitação do art. 150, inciso III, alínea "b", os aumentos de alíquotas do ICMS e da contribuição de intervenção no domínio econômico autorizados pelos arts. 155, § 4°, inciso IV, alínea "c", e 177, § 4[C], inciso I, alínea "b", inseridos no texto constitucional pela EC n. 33/2001, que não escapam, todavia, da exigência de antecedência dos 90 dias, da alínea "c", introduzida no inciso III do art. 150 pela EC 42.
A exigência de antecedência de 90 dias, da alínea "c" do inciso III do art. 150, não se aplica ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, inc. III) e relativamente à base de cálculo do IPVA (art. 155, inc. III) e à base de cálculo do IPTU (art. 156, inc. I). Esta exceção permite que uma lei que aumenta esses impostos possa entrar em vigor no primeiro dia do exercício financeiro mesmo tendo sido publicada no último dia do exercício anterior. Relativamente a outros tributos de incidência anual não abrangidos por esta exceção, como é o caso do ITR, a lei deve ser publicada pelo menos 90 dias antes do início do exercício da respectiva cobrança.
O princípio da anterioridade da lei tributária não se confunde com o princípio da irretroatividade da lei, que é princípio geral de Direito e vigora, portanto, também no Direito Tributário, em cujo âmbito mereceu expressa acolhida. Irretroatividade, princípio geral que se pode considerar da própria essência do Direito, tamanha é a sua importância para preservação da segurança jurídica, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato que qualifica juridicamente. Em Direito Tributário, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato gerador do tributo por ela criado ou majorado (CF, art. 150, inc. III, alínea "a")- Anterioridade, princípio constitucional tributário, é irretroatividade qualificada. Exige lei anterior ao início do exercício financeiro no qual o tributo é cobrado (CF, art. 150, inc. III, alínea "b").

Também não se há de confundir o princípio da *anterioridade* com o da *anualidade,* segundo o qual a cobrança de tributos depende de autorização *anual* do Poder Legislativo mediante previsão no orçamento. Essa autorização anual, concedida com a aprovação do orçamento, tem um sentido nitidamente democrático. No regime constitucional que adota o princípio da *anualidade* os representantes do povo, anualmente, examinam a proposta orçamentária do governo e, em face das despesas, autorizam a cobrança dos tributos indispensáveis ao respectivo atendimento. Não basta haver sido o tributo instituído por lei. É preciso que, anualmente, tenham os representantes do povo conhecimento do emprego que o governo pretende fazer dos recursos arrecadados mediante os tributos.

Como se vê, os princípios da *anualidade* e da *anterioridade* realmente não se confundem. O princípio da anterioridade quer dizer que nenhum tributo pode ser cobrado sem que a lei que o instituiu, ou aumentou, tenha sido publicada antes do início do exercício da cobrança. Um imposto instituído em lei publicada em 1999, somente a partir de 2000 pode ser cobrado. Mas poderá ser cobrado também nos anos seguintes, indefinidamente. O princípio da anualidade é diferente porque segundo ele, além da lei de criação ou aumento do imposto, há necessidade de previsão da cobrança no orçamento de cada ano. A previsão de cobrança, na lei orçamentária anual, é indispensável.

Assim entendido, o princípio da anualidade não existe atualmente no Brasil. Alguns autores abordam o princípio da *anterioridade,* referindo-se à *anualidade.* Até o Supremo Tribunal Federal tem feito, em alguns julgados, referência ao princípio da anualidade, quando, na verdade, reportando-se está ao princípio da anterioridade. Aliás, o Supremo, ainda na vigência da Constituição de 1946, que consagrava expressamente o princípio da anualidade, já decidira interpretando esse princípio como simples *anterioridade.*

Alguns sustentaram a prevalência do princípio da anualidade, em face da obrigatoriedade de previsão orçamentária de todas as receitas, por força do art. 62 da Constituição Federal de 1967, com redação que lhe deu a Emenda n. 1, de 1969.

Há, ainda, os que, mesmo em face da Constituição Federal de 1988, sustentam que o princípio da anualidade dos tributos, embora não explicitamente inscrito na Constituição, permanece positivamente válido e eficaz no sistema tributário nacional, porquanto limitação constitucional ao poder de tributar e garantia fundamental do contribuinte, necessariamente decorre da anualidade orçamentária, nos termos em que o explicitam as normas gerais de direito financeiro atinentes ao orçamento fiscal (Flávio Bauer Novelli).

Seja como for, não nos parece que tais normas, seja o art. 62 da Constituição anterior, seja o art. 165, § 5Q, inciso I, e § 9Ü, inciso I, da Constituição de 1988, consubstanciem o princípio da anualidade, como garantia do contribuinte. As normas pertinentes ao orçamento dizem respeito à gestão dos recursos do Estado e à despesa pública, matérias alheias à relação de tributação.

5.5 *Igualdade*

O *princípio da igualdade* é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.

Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo *igualmente* tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.

O princípio da igualdade, numa visão formalista e dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a conseqüência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida. Assim, se a norma estabelece que *quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto,* o imposto é devido, seja qual for o proprietário do imóvel, em cada caso.

As dificuldades no pertinente ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de discrime que pode validamente utilizar. Na verdade a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina. O importante, portanto, é saber como será válida essa discriminação. Quais os critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia.

A este propósito existem formulações doutrinárias interessantes, entre as quais se destaca aquela segundo a qual o critério de discrime deve ter um nexo plausível com a finalidade da norma. Assim, em um concurso para o cargo de Juiz, pode a norma exigir que os candidatos sejam bacharéis em Direito (critério finalístico plausível, tendo-se em vista as funções

do cargo). Não pode, todavia, exigir que os candidatos tenham determinada altura, ou peso. Já em se tratando de uma seleção para competição esportiva acontecerá precisamente o contrário. A exigência de altura, ou peso, pode ser um critério seletivo plausível, enquanto não o será a exigência do título de bacharel em Direito.

Em matéria tributária, há problema em saber se a regra de isenção fere, ou não, o princípio da isonomia. A questão é difícil porque envolve a valoração dos fins pretendidos pela norma isentiva. Essa valoração é que vai preencher o vazio da postura puramente normativista, e tudo terminará sendo uma questão de justiça, ou de injustiça da isenção.

A propósito de isenções, mais relevante e operativo é o princípio da capacidade contributiva, que adiante será examinado.

5.4 Competência

O *princípio da competência* é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi cons-titucionalmente destinada. Já sabemos que a *competência tributária* é o poder impositivo juridicamente delimitado, e, sendo o caso, dividido. O princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída. Temos um sistema tributário rígido, no qual as entidades dotadas de competência tributária têm, definido pela Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que pode ser tributada.

5.5 Capacidade contributiva

A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, em seu art. 145, § 1Q, disse que os tributos "se-rão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". É certo que a expressão "sempre que possível", utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o *sempre que possível,* do § 1° do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.

Tal como acontece com a inobservância de qualquer outro princípio constitucional, também a inobservância, pelo legislador, do princípio da capacidade contributiva pode ser objeto de controle tanto por ação

direta, promovida perante o Supremo Tribunal Federal, por uma das pessoas indicadas no art. 103 da vigente Constituição Federal, como em qualquer das ações nas quais ordinariamente são apreciadas as questões tributárias.
Questão delicada consiste em saber se, havendo a Constituição consagrado expressamente o princípio da capacidade contributiva, ou, mais exatamente, o princípio da capacidade econômica, a lei que concede isenção de tributo fere, ou não, tal princípio.
Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência.
E certo que nossa Constituição contém regras no sentido de que o desenvolvimento econômico e social deve ser estimulado (art. 170), e especificamente no sentido de que a lei poderá, em relação à empresa de pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenham sua sede e administração no País, conceder tratamento favorecido (art. 170, IX).
Não nos parece, todavia, sejam tais disposições capazes de validar regra isentiva de imposto de renda, a não ser que se trate de situações em que a isenção realiza o princípio da capacidade contributiva, como acontece com a concedida às microempresas, ou aquelas que em geral são pertinentes ao considerado *o mínimo vital.* Isenção de imposto de renda a empresa industrial, a pretexto de incrementar o desenvolvimento regional, sem qualquer consideração ao montante do lucro auferido, constitui flagrante violação do princípio da capacidade contributiva, especialmente se concedida por prazo muito longo, como acontece com certas empresas no Nordeste, favorecidas com isenção ou redução do imposto de renda há cerca de vinte e cinco anos.
5.6 Vedação do confisco
A Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *utilizar tributo com efeito de confisco.* Não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo *com efeito de confisco,* certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens.
Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de

controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.

Já no regime constitucional anterior alguns tribularistas sustentavam ser inadmissível o tributo confiscatório, posto que isto implicaria negar o direito de propriedade, constitucionalmente garantido.

O caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto.

A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou fmalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desesti-mular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.

É importante, porém, registrar que o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade promovida pela Federação Nacional do Comércio para suspender a vigência do art. 3º, parágrafo único, da Lei n. 8.846/94, que comina, para a hipótese de venda de mercadoria sem a emissão de nota fiscal, multa de 300% (trezentos por cento) do valor da operação. Considerou relevante a tese de ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco (ADIn/MC n. 1.075-DF).

No julgamento da referida ação direta de inconstitucionalidade o Supremo Tribunal Federal evoluiu quanto à fundamentação adotada no deferimento da cautelar, passando a considerar que a multa em tela contraria o princípio da razoabilidade.

5.7 *Liberdade de tráfego*

O art. 150, inciso V, da Constituição Federal de 1988 veda às diversas entidades tributantes o estabelecimento de *limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou internmnicipais.* É importante esclarecer que essa regra não impede a cobrança de impostos sobre a circulação em operações interestaduais ou intermunicipais. O que ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.

Essa limitação ao poder de tributar decorre e de certa forma realiza o princípio federativo. Não configura propriamente uma imunidade. Apenas estabelece parâmetros para a atividade tributária. Define, na verdade, circunstâncias que a podem tornar inconstitucional. No inciso V, do art. 150, a circunstância que pode tornar um tributo inconstitucional é a *interesta-dualidade,* se tomada como essencial para o nascimento do dever jurídico de pagar o tributo, ou como critério para seu agravamento.

Nos Estados Unidos da América do Norte, onde o princípio federativo é mais forte, posto que lá é bem maior o grau de autonomia dos Estados, entende-se que nenhum tributo pode incidir em uma operação interestadual. Por isto mesmo desenvolveu-se ali uma prática evasiva que se tornou muito intensa, que é a compra de bens diversos em estabelecimentos de outro Estado. Muitos preferem comprar por telefone, de comerciantes estabelecidos em outros Estados, e com isto surgiram várias empresas com o objetivo de fazer entregas de mercadorias.

A situação, nos Estados Unidos, é bem diferente da nossa. Entende-se ali que o cidadão deve pagar impostos ao Estado onde tem seu domicílio. E como o imposto sobre vendas, o *sales tax, é* cobrado do comprador, explicitamente adicionado ao preço das mercadorias, se o comprador é domiciliado em outro Estado o comerciante vendedor, ao cobrar esse imposto, não pode adicioná-lo ao preço das mercadorias nas vendas para comprador domiciliado em outro Estado.

O Estado de Dacota do Norte, para evitar essa prática evasiva, pretendeu fosse instituído um sistema no qual o comerciante, ao fazer uma venda a comprador domiciliado em outro Estado, cobraria o imposto e creditaria o valor correspondente ao Estado do domicílio do comprador, criando-se como que uma câmara de compensação entre os vários Estados.

Estávamos em Atlanta em 1992, quando os jornais publicaram a decisão da Corte Suprema dos Estados Unidos, que, apreciando a questão, afirmou ser inadmissível a cobrança de qualquer imposto em operações interestaduais, a menos que o Congresso legislasse em sentido oposto.
Em nossa Constituição, entretanto, está expressamente ressalvada a cobrança de pedágio pelo uso de vias conservadas pelo Poder Público.
Tal ressalva, que poderia ser considerada desnecessária especialmente pelos que consideram não ser o pedágio um tributo, tem a virtude de afastar as controvérsias a respeito da natureza jurídica do pedágio.

Capítulo II O DIREITO TRIBUTÁRIO

1. Conceito, denominações e finalidade. 2. Natureza, posição e autonomia. 3. Direito Tributário, Direito Financeiro e Ciência das Finanças. 4. Tributo: conceito e espécies. 5. Classificação dos tributos. 6. Função dos tributos. 7. Tributo oculto ou disfarçado: 7.1 Na teoria geral do Direito. 7.2 No Direito Brasileiro. 7.3 Exemplos de tributos disfarçados ou ocultos no Direito Brasileiro: 7.3.1 Valor da outorga. 7.3.2 Sobrepreço nos monopólios estatais. 7.3.3 Con-traprestação de serviços de uso compulsório. 7.4 Inconstitucionalidade: 7.4.1 Sistema tributário e direitos fundamentais. 7.4.2 Contrariedade ao sistema.

1. Conceito, denominações e finalidade

O Estado, no exercício de sua soberania, tributa. Mas a relação de tributação não é simples relação de *poder.* E relação jurídica, pois está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e também o Estado.

A instituição do tributo é sempre feita mediante lei, e sua arrecadação e fiscalização constituem atividade administrativa vinculada. A própria instituição do tributo há de ser feita nos termos estabelecidos na Constituição, na qual se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação.

E certo que as regras jurídicas são criadas pelo Estado, que as pode modificar a qualquer tempo. Essas modificações, entretanto, também se subordinam a certas normas, e somente se aplicam, em princípio, ao futuro, de sorte que os cidadãos contam com a garantia de que os seus atos se regem pela lei aos mesmos contemporânea. Esta, aliás, é, na verdade, a maior garantia que um sistema jurídico pode assegurar, porquanto repousam nela todas as demais.

A aplicação das regras jurídicas de tributação, como das regras jurídicas em geral, nem sempre é fácil e tranqüila. Surgem por isto as regras jurídicas menores, muita vez simplesmente explicitantes, para dizer de modo mais claro e preciso o que se encontra nas leis, ou para estabelecer os meios e as formas de atendimento das obrigações tributárias. Surgem também estudos doutrinários procurando interpretar as regras jurídicas,

desde a Constituição até as normas inferiores. Mesmo assim verificam-se litígios entre os sujeitos da relação tributária, e estes são resolvidos quer pelos próprios órgãos da Administração, quer pelos órgãos do Poder Judiciário, dando lugar, assim, à jurisprudência.

A relação tributária é, portanto, uma relação jurídica. Daí se tem de concluir que pagamos tributo em cumprimento a um dever jurídico, e não em cumprimento a um dever de solidariedade social. A solidariedade social pode até exercer alguma influência no cumprimento espontâneo do dever jurídico de pagar o tributo, mas não se trata simplesmente de um dever de solidariedade social.

Não vale o argumento segundo o qual o contribuinte deve pagar o tributo sem lhe questionar o fundamento jurídico, porque sempre estará presente o dever de solidariedade social. A distinção entre o dever jurídico e o dever de solidariedade social é da maior importância quando se questiona a respeito de um tributo. O dever de solidariedade social atua em momento pré-jurídico. Ele nos leva a aceitar a existência de um poder de tributar e a norma jurídica que, obediente ao regramento constitucional deste, institui o tributo. Daí em diante, porém, o nosso dever se torna estritamente jurídico, e isto tem duas importantes conseqüências. Uma é a de tornar o devedor juridicamente responsável, vale dizer, sujeito às sanções previstas na ordem jurídica para o caso de inadimplemento. A outra é a de tornar quantificável a prestação devida.

Realmente, um dever de solidariedade social, não sendo um dever jurídico, não está acompanhado da responsabilidade jurídica, e sem esta não existirá o estado de sujeição para o devedor. Em outras palavras, o dever de solidariedade social é cumprido, ou não é cumprido, voluntariamente. Nenhuma sanção pode ser imposta a quem não o cumpre. No momento em que esse dever é tornado jurídico, aí, sim, surge a responsabilidade para o devedor, que se não cumpre o dever fica sujeito à sanção respectiva. Em outras palavras, o cumprimento do dever jurídico pode ser imposto pelo Estado, inclusive, se for o caso, com o uso da força, que para tanto se legitima.

Por outro lado, um dever simplesmente de solidariedade social não pode ser quantificado. Quando se cumpre um dever de solidariedade social, como acontece quando alguém nos pede contribuições para instituições filantrópicas, ou destinadas a vítimas das secas no Nordeste, ou das enchentes no Sul do país, ou de terremotos no Japão, a quantia oferecida por cada um fica a nosso exclusivo critério. Mas se o nosso dever é tornado jurídico, aí, sim, ele se torna quantificável. A prestação devida será determinada.

Se o dever de pagar tributo fosse um dever de solidariedade social simplesmente, cada um pagaria o que reputasse adequado, voluntariamente,

e de ninguém poderia ser exigido prestação maior do que a oferecida. Como, porém, é na verdade um dever jurídico, a prestação devida é determinada e pode ser exigida coativamente. Por outro lado, o contribuinte tem o direito de se opor a qualquer exigência de prestação não devida, ou maior do que a devida. Não pode ser censurado por isto, ao argumento de que lhe falta solidariedade social.

A relação jurídica tributária se verifica entre *o fisco* — denominação dada ao Estado enquanto desenvolve atividade de tributação — e aquele que está diretamente obrigado ao pagamento do tributo. Entretanto, muita vez envolve pessoas estranhas, em princípio, a essa relação, de sorte que não é exato dizer-se que o Direito Tributário regula apenas a relação *fisco-contribuinte;* a não ser que se entenda o termo *contribuinte* em sentido amplo, abrangendo qualquer pessoa obrigada a uma prestação tributária, de qualquer espécie.

Relevante, outrossim, é a finalidade do Direito Tributário. O Direito, de um modo geral, tem por finalidade promover o equilíbrio nas relações entre os que têm e os que não têm poder. Ou entre os que têm mais e os-que têm menos poder. Sabido que o Estado é a maior expressão de poder que se conhece, fácil é concluir-se que o Direito Tributário tem por finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder.

Dito isto, é possível conceituar o Direito Tributário como *o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.*

A denominação *Direito Tributário* tem predominado entre nós, e na verdade parece ser a que melhor designa a matéria em estudo. Entretanto, outras denominações têm sido utilizadas, tais como Direito Financeiro, Direito Fiscal, Legislação Tributária.

Direito Financeiro é disciplina jurídica diversa, que sob certo aspecto pode ser tida como abrangente do Direito Tributário. Mais adiante examinaremos seu objeto e suas relações com o Direito Tributário e com a Ciência das Finanças.

Direito Fiscal é denominação utilizada como sinônimo de Direito Tributário talvez por influência do francês *Droit Fiscal,* e do inglês, *Fiscal Law.* Mas se considerarmos a origem da palavra, parece que *fiscal* designa algo mais amplo, abrangendo não apenas os tributos, mas todo o *Erário,* aproximando-se mais, portanto, de *Financeiro.*

Legislação Tributária é expressão de abrangência menor. É o conjunto de regras jurídicas a respeito de tributos e relações a eles pertinentes. Não

envolve o estudo da aplicação e da interpretação, nem o exame dos julgados, nem o estudo dos princípios jurídicos elaborados pela doutrina.

Legislação Fiscal, além do defeito apontado relativamente à expressão legislação tributária, tem ainda o que se mostrou em relação ao Direito Fiscal.

De qualquer forma, certo é que no Brasil a expressão *Direito Tributário* tem contado com a preferência da doutrina e do próprio legislador.

Ao questionar a respeito da finalidade do Direito Tributário alguns confundem este com o tributo. Dizem, então, que a finalidade do Direito Tributário é viabilizar a arrecadação dos recursos financeiros dos quais necessita o Estado para alcançar seus objetivos. Isto é um equívoco que precisa ser afastado. O tributo — este, sim — tem essa finalidade, que não se confunde com a finalidade do Direito Tributário.

O Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica. A finalidade essencial do Direito Tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele. O Direito Tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste.

*2. **Natureza, posição** e **autonomia***

Embora se reconheça que a divisão do Direito em *Público* e *Privado* carece de fundamento científico, e que a fronteira entre um e outro nem sempre se pode estabelecer com segurança, é ela ainda largamente utilizada, e de grande valia pelo menos para fins didáticos. Relativamente ao Direito Tributário, não há dúvida. Trata-se de um ramo do Direito Público, qualquer que seja o critério utilizado para formular a distinção entre Direito Público e Direito Privado. Na verdade, o titular do direito regulado é o Estado, o interesse protegido é o da coletividade e suas normas são cogentes.

Do Direito Civil colhe-se, outrossim, a classificação dos direitos em *das pessoas, das coisas* ou direitos reais e *das obrigações* ou direitos obri-gacionais.

Direito das Pessoas é o que, sem preocupar-se com aspectos patrimoniais, regula aspectos pessoais do titular dos direitos, tais como a personalidade, a cidadania, a nacionalidade, a capacidade, o estado civil e as relações de parentesco.

Direito das Coisas, ou direito real, é o que regula as relações entre o sujeito de direito sobre uma coisa e as demais pessoas indeterminadas, mas

obrigadas, todas, a respeitar o seu direito. Não há, como tem parecido a alguns estudiosos, relações jurídicas entre pessoas e coisas. Coisa não pode ser sujeito, quer ativo, quer passivo, de qualquer relação jurídica. O que há é relação jurídica entre um sujeito determinado, titular de um direito, e sujeitos indeterminados, com o dever de respeitar aquele direito. É o que se dá com o direito de propriedade. Alguém é proprietário de um bem, ou tem a posse legítima de um bem, e todas as demais pessoas estão obrigadas a reconhecer e respeitar esse direito. O *bem* é simples objeto e nunca sujeito de relação jurídica.
Direito das Obrigações ou obrigacional é o que trata das relações jurídicas entre duas ou mais pessoas envolvendo um objeto, geralmente de cunho patrimonial. É o direito que disciplina as *obrigações,* vale dizer, vínculos jurídicos entre quem deve uma prestação e quem pode exigir essa prestação. Caracteriza-se por envolver sempre um sujeito ativo (credor), um sujeito passivo (devedor) e um objeto (prestação).
No Direito Tributário inegavelmente encontram-se as características do Direito Obrigacional, eis que ele disciplina, essencialmente, uma relação jurídica entre um sujeito ativo (fisco) e um sujeito passivo (contribuinte ou responsável), envolvendo uma prestação (tributo). Em se adotando, porém, a distinção entre *obrigação* tributária e *crédito* tributário, é importante esclarecer que antes de se formar a relação jurídica de direito obrigacional há, no Direito Tributário, uma relação diversa, de Direito po-testativo, como será examinado no estudo da obrigação tributária.
De qualquer forma, pode-se ver no Direito Tributário um ramo do Direito Público com acentuadas características de Direito Obrigacional.
O tema da autonomia tem-se prestado para intermináveis debates, sem maiores conseqüências de ordem prática. Alguns pretendem que o Direito Tributário seja simples capítulo do Direito Administrativo, enquanto outros o consideram um departamento do Direito Financeiro, e outros, finalmente, sustentam a autonomia científica do Direito Tributário, negando-a ao Direito Financeiro, que seria mero capítulo do Direito Administrativo.
Do ponto de vista científico não se deve falar de autonomia de nenhum ramo do Direito, que é uno. Didaticamente, porém, é não apenas conveniente, mas necessário mesmo, dividir-se o Direito em departamentos, para facilidade de estudo. Isto não significa dizer que todos os conceitos de um dos departamentos tenham de prevalecer inteiramente em qualquer dos outros. A natureza das relações disciplinadas é que determinará quais os conceitos utilizáveis, e no Direito Tributário o legislador quase sempre se preocupa em estabelecer conceitos ou restrições a conceitos tomados de outros ramos do Direito, com a finalidade de evitar a evasão tributária.

Essa postura do intérprete há de ser adotada sem que se questione a quem interessa a conclusão a que vai chegar. Não importa se favorece a Fazenda ou o contribuinte.

Assim, diante de um contrato de compra e venda, por exemplo, não se há de questionar a respeito do atendimento ou não das exigências legais pertinentes ao contrato, que podem ser importantes para a validade deste no âmbito do Direito Comercial, mas não são relevantes no âmbito do Direito Tributário. Não importa, para os fins concernentes ao Direito Tributário, a validade formal dos atos jurídicos, a menos que a lei tributária o diga expressamente.

Por isto mesmo, se alguém desenvolve a atividade de seguros, por exemplo, sem atender as exigências legalmente impostas para esse fim, mesmo assim sua atividade estará sujeita ao imposto federal sobre seguros, e não ao imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza.

3. Direito Tributário, Direito Financeiro e Ciência das Finanças

Ressalte-se, desde logo, a distinção entre Direito Tributário e *Ciência* do Direito Tributário. Direito Tributário é um conjunto de normas. Ciência do Direito Tributário é o conhecimento que se tem desse conjunto de normas. Da mesma forma acontece com qualquer outro ramo do Direito. O Direito é um conjunto de normas, enquanto a respectiva ciência é o conhecimento que se tem dele.

A atividade financeira do Estado é regulada pelo Direito Financeiro. Essa atividade inclui a tributação, que em virtude de sua importância emprestou destaque às regras jurídicas que a disciplinam, surgindo um novo ramo do Direito, o Tributário, que se destacou do Financeiro.

Com efeito, o fenômeno da tributação a cada dia cresce de importância, sobretudo porque o Estado já não a utiliza apenas como meio para obter recursos financeiros, mas também para interferir de múltiplas formas na economia privada, estimulando setores, incentivando o desenvolvimento econômico de regiões, promovendo a redistribuição da renda e protegendo a indústria nacional. Daí a complexidade crescente e a rapidez com que se modificam as leis de tributação.

O Direito Financeiro, desfalcado dessa parte de seu objeto, disciplina todo o restante da atividade financeira do Estado. Regula todas as *receitas não tributárias, o orçamento, o crédito público e a despesa pública.*

Já a Ciência das Finanças, ou, mais exatamente, a Ciência das Finanças Públicas, embora tenha como objeto material a atividade financeira do Estado, não se confunde com nenhum dos dois citados ramos do Direito. Seu objeto material, como se vê, é composto pelo conjunto de fatos regu-

lados pelo Direito Financeiro e pelo Direito Tributário, isto é, o conjunto de fatos que compõem a atividade financeira do Estado. Ocorre que a Ciência das Finanças não é ciência jurídica. Ciência das Finanças não é *conhecimento* de normas. Ciência das Finanças Públicas é o conhecimento dos próprios fatos de que se compõe a atividade financeira do Estado. Ela *estuda,* e, assim, *conhece,* a atividade financeira do Estado sob as perspectivas política, sociológica, ética, administrativa, econômica e jurídica, unitariamente consideradas. É ciência que fornece ao legislador os dados para a elaboração das normas de Direito Financeiro e Tributário, e as critica, oferecendo sugestões para a alteração do Direito existente. Por isto não é somente *pré-legislativa* no sentido de situar-se cronologicamente antes da regra jurídica. Acompanha a evolução do Direito.

A Ciência das Finanças Públicas está para o Direito Tributário tal como a Ciência da Administração está para o Direito Administrativo; a Ciência Econômica, ou Economia, está para o Direito Econômico; a Criminologia está para o Direito Penal, e assim por diante.

O Direito Financeiro *regula* a atividade financeira do Estado, juntamente com o Direito Tributário, como já explicado, tendo como dado essencial a *norma.* O tributarista, que tem *ciência* do Direito Tributário, conhece o conjunto de normas que disciplinam a atividade de tributação. O especialista em Direito Financeiro, por seu turno, conhece as normas que regulam a atividade financeira, menos a tributação.

Ao financista, assim entendido o especialista em Ciência das Finanças, cumpre informar qual a medida mais *conveniente* aos interesses do Estado, tendo em vista os seus fins, sob as diversas perspectivas acima indicadas. Ao jurista cumpre informar se a medida é *legal,* se está de acordo com as regras do Direito, e, caso não esteja, qual o caminho a ser seguido na modificação das regras jurídicas, de sorte a que se possa, *legalmente,* adotar a medida reputada *conveniente* pelo financista.

A Ciência das Finanças é ciência do *ser.* Suas leis são leis de causalidade. Entre elas está aquela, muito importante, segundo a qual *quanto mais elevada a alíquota do tributo, mais forte a tendência do contribuinte para as práticas evasivas.* A Ciência do Direito Tributário bem como a Ciência do Direito Financeiro são ciências do *dever-ser.* Suas leis são leis de im-putação, sendo enunciadas sempre como dever-ser.

Na expressão Ciência das Finanças, aqui empregada em sentido amplo, está incluída a denominada "Política Fiscal", ou "Política Tributária", que constitui, digamos assim, um de seus capítulos. Tomada em sentido mais restrito, a Ciência das Finanças seria apenas o conhecimento das técnicas, dos instrumentos adequados ao trato da atividade financeira do Es-

tado, não lhe cabendo o exame dos fins dessa atividade, que seria objeto da "Política Fiscal".
Em resumo, é possível afirmar que:
O *Direito Tributário* regula a atividade financeira do Estado no pertinente à tributação.
O *Direito Financeiro* regula toda a atividade financeira do Estado, menos a que se refere à tributação.
A *Ciência das Finanças Públicas* estuda a atividade financeira do Estado, como ciência especulativa, sob diversas perspectivas, informando o legislador e acompanhando a evolução do Direito, de sorte a que se obtenha o que mais *conveniente* se mostre ao desenvolvimento dessa atividade estatal.
A *Política Fiscal* caberia a indicação do que se deve considerar mais conveniente.

4. Tributo: conceito *e espécies*

Sabe-se que, em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado. O legislador, afastando as divergências da doutrina, disse que "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (CTN, art. 3º).
Assim, já agora se mostra de nenhuma utilidade, no plano do direito positivo vigente, o exame dos diversos conceitos de tributo formulados pelos juristas e pelos financistas. Prevalente o conceito legal, resta apenas analisá-lo, examinando os seus diversos elementos, a saber:
a) Toda *prestação pecuniária.* Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo *em natureza,* pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro.
Destaca-se, todavia, a existência de opiniões em contrário, pelas quais toda e qualquer imposição do Estado tem o caráter de tributo, sendo, assim, forma de tributo o serviço militar obrigatório, a participação no tribunal do júri, a entrega de bens requisitados pelo Estado, e tantas outras imposições do Poder Público.

Mas se tal posição podia ser acatada antes, depois do Código Tributário nos parece inteiramente superada. Note-se, porque relevante, que o tributo *é toda* prestação pecuniária que atenda aos demais requisitos da definição legal. Esta observação é importante para a determinação da natureza jurídica de certas imposições, como as contribuições parafiscais, por exemplo.
b) *Compulsória.* Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributária como compulsória. Não é assim, todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte íatico da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade.
Não se diga, pois, que a prestação tributária é compulsória porque o pagamento do tributo é obrigatório. A distinção essencial há de ser vista no momento do nascimento da obrigação, e não no momento de seu adim-plemento. Por isto é que se explica a clássica divisão das obrigações jurídicas em legais, ou *ex-lege,* e contratuais, ou decorrentes da vontade.
E certo que as prestações contratuais também são obrigatórias, mas a obrigatoriedade, neste caso, nasce diretamente do contrato, e só indiretamente deriva da lei. Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação.
c) *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.* A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda. O Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore.*
Tributo *in natura* seria aquele estabelecido sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a importação de trigo cuja lei ins-tituidora determinasse que por cada tonelada de trigo importado o importador entregaria, a título de tributo, cem quilos de trigo à União. Ou um imposto sobre a comercialização do ouro cuja lei instituidora determinasse que, por cada quilo de ouro negociado, cem gramas seriam entregues à entidade tributante.
Tributo *in labore* seria aquele instituído também sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a atividade profissional cuja lei instituidora determinasse que todo profissional liberal seria obrigado a dar um dia de serviço por mês à entidade tributante.
Diversa da questão de saber se existe em nosso Direito o tributo em natureza é a questão de saber se o sujeito passivo da obrigação tributária

principal tem o direito subjetivo de extinguir o crédito respectivo mediante a entrega de bens diversos do dinheiro. Parece-nos que tal questão deve ser respondida negativamente. A dívida de tributo há de ser satisfeita *em moeda.* Apenas em circunstâncias especiais é possível a satisfação da obrigação tributária mediante a entrega de bens outros cujo valor possa ser expresso em moeda.
Realmente, a questão em referência há de ser resolvida com o exame dos dispositivos que tratam especificamente da extinção do crédito tributário, vale dizer, com o exame dos arts. 156 e seguintes do Código Tributário Nacional e das leis especiais sobre o assunto.
Mesmo depois de alterado o art. 156 do CTN, pela Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, que lhe acrescentou um inciso referindo-se à *dação em pagamento,* esta não constitui uma forma ordinária de extinção do crédito tributário. Logo, a prestação tributária há de ser satisfeita, ordinariamente, mediante a entrega de *dinheiro.*
Não se venha argumentar com a penhora de bens, nas execuções fiscais. Em primeiro lugar, a penhora não extingue o crédito. Havendo arre-matação do bem penhorado, a Fazenda Pública credora receberá *dinheiro.* Mesmo na hipótese de adjudicação, única em que o crédito poderá ser satisfeito mediante a transferência do bem penhorado para o credor, não se vislumbra direito do executado de liberar-se da dívida. É que a adjudicação depende da vontade do credor, que pode preferir continuar com o crédito e assim não pedir a adjudicação do bem.
Pode ocorrer que a lei admita, em circunstâncias especiais, a extinção do crédito tributário mediante *dação em pagamento.* Isto, porém, constituirá exceção que não infirma a regra, mas, pelo contrário, a confirma.
Parece-nos que a expressão "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" não tem qualquer significação no art. 3" do CTN. Serve apenas para colocar o conceito de tributo em harmonia com a possibilidade excepcional de extinção do crédito respectivo mediante dação em pagamento, como acima explicado.
d) *Que não constitua sanção de ato ilícito.* O tributo se distingue da *penalidade* exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato *ilícito,* enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *lícito.*
Não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito. É importante, neste particular, a distinção entre *hipótese de incidência* que é a descrição normativa da situação de fato, *e/ato gerador* do tributo, estudada no Capítulo IV da Segunda Parte deste *Curso* (Obrigação Tributária).

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na *hipótese de incidência* tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um *fato gerador* de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário.

Demonstrando o dito acima, tomemos o exemplo do imposto de renda: alguém percebe rendimento decorrente da exploração do lenocínio, ou de casa de prostituição, ou de jogo de azar, ou de qualquer outra atividade criminosa ou ilícita. O tributo é devido. Não que incida sobre a atividade ilícita, mas porque a *hipótese de incidência* do tributo, no caso, que é *a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos,* ocorreu. Só isto. A situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária no imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Não importa como. Se decorrente de atividade lícita ou ilícita, isto não está dito na descrição normativa, vale dizer, isto não está na hipótese de incidência, sendo, portanto, irrelevante. Para que o imposto de renda seja devido é necessário que ocorra *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.* E isto é suficiente. Nada mais se há de indagar para que se tenha como configurado *o fato gerador* do tributo em questão.

Pela mesma razão tem-se que são cabíveis as deduções, na base de cálculo do imposto de renda, de quantias pagas ainda que ilicitamente. Não pode o Fisco exigir licitude dos pagamentos quando tributa recebimentos ilícitos. Importa a realidade da renda, não a sua licitude. E a realidade da renda como acréscimo patrimonial pressupõe a dedução dos custos ou despesas realmente suportados pelo contribuinte, independentemente da ilicitude desses gastos.

Temos conhecimento de casos nos quais ocorreu impugnação de despesas com a remuneração pela prestação de serviços de contabilidade porque o prestador do serviço não havia comprovado sua habilitação técnica para a prestação daquele serviço. Tais despesas não seriam dedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto de renda porque teriam sido pagas ilicitamente. Esse entendimento revela inadmissível incoerência por parte das autoridades da Administração Tributária. O que na verdade importa é a efetividade da despesa. O profissional que ganhou honorários por serviços prestados vai pagar imposto de renda, dependendo do montante auferido, independentemente da licitude da renda. Pela mesma razão, quem paga tais honorários tem o direito de os considerar despesa.

A vigente Constituição Federal, entretanto, autoriza a instituição de um tributo que tem nítida natureza penal. É o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, progressivo no tempo, com a finalidade de obrigar o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado a promover o seu adequado aproveitamento (CF, art. 182, § 4ª, II).
A rigor, o dispositivo constitucional pode ser interpretado como autorização apenas para a instituição de um tributo extrafiscal proibitivo. Mas não se pode negar que ele autoriza um tributo punitivo. Tudo fica a depender da lei federal que regular a matéria. Se o legislador federal autorizar um tributo com feição extrafiscal, não estará violando o preceito da Lei Maior; entretanto, se autorizar um tributo de natureza penal, pode ser entendido como expressa exceção ao que estabelece o art. 3Q do Código Tributário Nacional ao definir tributo como prestação não decorrente de ato ilícito.
A Lei n. 10.257, de 10.7.2001, conhecida como *Estatuto da Cidade,* parece ter optado pela tributação penal, autorizando a cobrança do IPTU com alíquotas majoradas nos casos de infração da lei, como providência a anteceder a desapropriação do imóvel pelo Município.
e) *Instituída em lei.* Só a *lei* pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, inciso I, da Constituição Federal.
A lei instituidora do tributo é, em princípio, a lei *ordinária.* Só nos casos expressamente previstos pela Constituição é que se há de exigir lei *complementar* para esse fim. Note-se, ainda, que, embora a lei complementar possa criar tributo, porque quem pode o mais pode o menos, o fato de haver uma lei complementar, em atendimento ao disposto no art. 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, traçado normas gerais a respeito do fato gerador de um imposto não pode ser entendido como a criação desse imposto.
Instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído. Sua criação depende da definição da hipótese ou hipóteses em que o mesmo será devido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, e ainda da indicação precisa dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, vale dizer, da base de cálculo e da alíquota, bem como do prazo respectivo. Em se tratando de tributo fixo obviamente não se cogitará de base de cálculo, nem de alíquota, pois a lei já refere o próprio valor devido, independentemente de qualquer cálculo, como acontece com o 1SS dos profissionais liberais. Seja como for, importante é saber que, segundo o princípio da legalidade, todos os elementos necessários a que se saiba quem deve, a quem deve, quanto deve e quando deve pagar residem na lei, em sentido estrito.

Note-se que tal princípio, no que concerne a instituição do tributo, não comporta qualquer exceção. As ressalvas da regra constitucional só dizem respeito à majoração do tributo, não à sua instituição. Coerente com este entendimento é o art. 97 do CTN, no qual está previsto, com especificações, o princípio da legalidade, com explicitação do que está contido no art. 150, inciso I, da Constituição Federal.
Questionou-se, na vigência da Constituição anterior, a validade do decreto-lei que institui ou aumenta tributo. Alguns autores sustentaram que o decreto-lei não seria instrumento válido para criação nem aumento de tributos, tendo em vista que o art. 153, § 29, da Constituição de 1967 somente se referia à lei. Outros, porém, sustentaram a tese contrária, com fundamento no art. 55, inciso II, da mesma Constituição. E do ponto de vista pragmático a razão terminou com estes últimos, visto como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal orientou-se neste sentido.
Em face da Constituição Federal de 1988 pode-se questionar a respeito das medidas provisórias. Cuidaremos desta questão no capítulo pertinente à legislação tributária (Segunda Parte, Capítulo I).
1) *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.* Em geral os administrativistas preferem dizer *poder vinculado,* em lugar de *atividade vinculada.* Em virtude, porém, da terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional, faremos referência, aqui, a *atividade,* que se classifica, evidentemente, de acordo com a natureza do *poder* de que disponha a autoridade administrativa. Esta observação tem por fim apenas evitar equívocos por parte daqueles que, a este propósito, consultem os compêndios de Direito Administrativo, a cujo campo pertence o disciplinamento da atividade em geral desenvolvida pela Administração Pública.
A atividade administrativa pode ser classificada em *arbitrária, discricionária* e *vinculada,* conforme o grau de liberdade atribuída à autoridade no seu desempenho.
Atividade arbitrária é aquela em cujo desempenho a autoridade não sofre qualquer limite. Sua liberdade é absoluta. Não deve obediência a qualquer regra jurídica. Esse tipo de atividade é evidentemente incompatível com o Estado de Direito e nele, quando é praticada, representa violação da ordem jurídica.
Atividade discricionária é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa dispõe de liberdade para decidir sobre a conveniência e a oportunidade de agir e sobre como agir. A lei estabelece um *fim* a ser alcançado, *& forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir.
Atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a *conveniência* nem a

oportunidade de agir. A lei não estabelece apenas um *fim* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente *vinculada* ao comando legal.

Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa *plenamente* vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. Nada fica *a critério* da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas *normativamente,* vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma.

Em edições anteriores afirmamos que não obstante a definição do tributo, em algumas situações a lei atribui à autoridade uma certa margem de discricionariedade. É que entendíamos como poder discricionário aquele exercitado em face da vagüidade dos conceitos. Modificamos, porém, nosso entendimento. A atividade de cobrança do tributo é sempre vinculada, ainda quando a norma albergue conceitos vagos ou indeterminados.

Realmente, a vagüidade ou indeterminação dos conceitos residentes na norma não confere poder discricionário ao titular da competência por esta atribuída. Deixa, é verdade, uma certa margem de liberdade no exercício daquela competência, mas tal liberdade não se confunde com aquela que caracteriza a discricionariedade. A liberdade decorrente da vagüidade ou indeterminação de conceitos não é atribuída a determinada autoridade, mas uma liberdade que pertence a qualquer pessoa que tenha de aplicar a norma. Quando a autoridade, no exercício da competência atribuída pela norma na qual residem conceitos vagos ou indeterminados, interpreta o conceito, dando-lhe um certo conteúdo, está aplicando a norma com o significado que a seu ver é correto. Seu entendimento pode ser alterado por outra autoridade que tenha competência para exercer o controle da legalidade.

A liberdade que caracteriza a discricionariedade é apenas aquela conferida com exclusividade a determinada autoridade. Seu exercício não enseja revisão do ato, precisamente porque, praticado nos limites daquela liberdade, o ato será rigorosamente legal.

De qualquer forma, ressalta, claro, do conceito de tributo que a cobrança há de ser feita na oportunidade, pela forma e pelos meios estabelecidos na lei, sem que à autoridade caiba decidir se cobra de fulano e deixa de cobrar de beltrano, por este ou por aquele motivo. Ou o tributo é devido, nos termos da lei, e neste caso há de ser cobrado, ou não é devido, também nos termos da lei, e neste caso não será cobrado.
Seja como for, qualquer vaguidade conceituai, qualquer indetermina-ção do texto da lei, deve ser superada pela autoridade administrativa mediante a edição de norma, de sorte a evitar a pluralidade de entendimentos por parte de seus diversos agentes. Isto realiza o objetivo da regra definidora de tributo, além de realizar também o princípio da isonomia, evitando tratamentos desiguais de situações idênticas.
Em monografia sobre o tema desenvolvemos melhor o estudo desses elementos do conceito de tributo, que, em face da natureza deste *Curso,* são colocados aqui de forma bastante resumida.
O tributo, como conceituado no art. *3ª* do CTN, é um gênero, do qual o art. 5º do mesmo Código indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.
O art. 217 do CTN, com a redação que lhe deu o Decreto-lei n. 27, de 14.11.1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições, que indica. Isto tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas *contribuições sociais.* Tal conclusão restou reforçada pelo art. 149 da Constituição Federal de 1988.
Finalmente, tendo em vista o art. 148 da vigente Constituição Federal, também os empréstimos compulsórios não podem deixar de ser considerados uma espécie de tributo. Há quem diga que são *impostos,* mas preferimos colocá-los como espécie distinta, o que é sem dúvida mais conveniente, pelo menos para efeitos didáticos.
Do ponto de vista de uma Teoria Geral do Direito, o empréstimo compulsório na verdade não é tributo. Ele não é receita, do ponto de vista econômico. Não transfere recursos do setor privado para o setor público. Os recursos arrecadados a título de empréstimo compulsório não se integram no patrimônio público, como ocorreria se de tributo se tratasse. Mas no direito positivo brasileiro o empréstimo compulsório passou a ser tratado como tributo, por força de expressa disposição da Constituição Federal de 1967 (art. 21, § 2ᵁ, inc. II), que talvez tenha tido o propósito de contornar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário. Na vigente Constituição figura no capítulo do Sistema Tributário, o que parece indicar que o constituinte de 1988 também lhe atribuiu a natureza de tributo.

Temos, portanto, em nosso Sistema Tributário, cinco espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.
As contribuições sociais, que subdividem-se em contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas, e contribuições de seguridade social.
Imposto. Temos definição em lei.
"Imposto é o tributo cuja obrigação tem por lato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" (CTN, art. 16). Diz-se, por isto, que o imposto é uma exação não vinculada, isto é, independente de atividade estatal específica.
A expressão *não vinculada,* com que se qualifica o imposto, nada tem a ver com a qualificação da atividade administrativa *vinculada,* na definição legal de tributo. Quando se diz que o imposto é uma exação não vinculada, o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Quando se fala de atividade administrativa vinculada, no art. 3[D] do CTN, o que se quer dizer é que a atividade administrativa tributária é sempre vinculada à lei, não se admitindo discricionarismo da autoridade administrativa na cobrança de tributos.
Os impostos se distinguem entre si pelos *respectivos fatos geradores* e com base nessa distinção, nos países de organização federativa, como o nosso, são atribuídos às diversas entidades entre as quais se divide o Poder Político.
Taxa. De acordo com o estabelecido no art. 77 do CTN, taxa é o tributo que tem como falo gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, eletiva ou potencial, de serviço público específico e di-visível, prestado ao contribuinte. Distingue-se, por isto, nitidamente, do imposto. Conforme demonstraremos ao estudar, mais adiante, a *taxa,* não nos parece útil, no Direito positivo brasileiro, a idéia de contraprestacio-nalidade para caracterização das espécies tributárias.
Contribuição de Melhoria. E o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa está ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a *serviço* público, a contribuição de melhoria está ligada à realização de *obra* pública. Caracteriza-se, ainda, a contribuição de melhoria por ser o seu fato gerador instantâneo e único.
Contribuições Sociais. São aquelas que a União Federal pode instituir com fundamento nos arts. 149 e 195 da Constituição. Dividem-se em

três subespécies, a saber: as do art. 149, que são as *contribuições de intervenção no domínio econômico,* e as *contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas,* e as do art. 195, que são as *contribuições de seguridade social.*

As *contribuições de intervenção no domínio econômico* caracterizam-se pela finalidade interventiva. A própria contribuição, em si mesma, há de ser um instrumento de intervenção, vale dizer, há de ter função tipicamente extrafíscal, função de intervenção no domínio econômico, e os recursos com a mesma arrecadados devem ser destinados especificamente ao financiamento da atividade interventiva.

São elementos essenciais para a caracterização de uma contribuição de intervenção no domínio econômico tanto o efeito produzido pela própria contribuição, que por si mesma caracteriza uma intervenção, como o destino do produto de sua arrecadação ao financiamento da atividade estatal interventiva.

As *contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas,* que poderíamos denominar, simplesmente, contribuições profissionais, caracterizam-se por serem instituídas em favor de categorias profissionais ou econômicas, vale dizer, por sua vinculação a entidades representativas desses segmentos sociais.

As *contribuições de seguridade social* caracterizam também pela vinculação à finalidade dos recursos que geram. Por isto mesmo integram a receita da entidade paraestatal responsável pelas ações relativas à seguridade social.

Todas essas contribuições são estudadas, em capítulo próprio, no final deste *Curso.*

Empréstimos Compulsórios. A natureza jurídica do empréstimo compulsório tem sido tema de profundas divergências, mas a maioria dos tribu-taristas brasileiros tem afirmado ser o empréstimo compulsório um tributo.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, entendeu não se tratar de tributo, mas de um contrato coativo, e essa orientação foi consagrada na súmula de sua jurisprudência predominante (Súmula n. 418).

A vigente Constituição Federal, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário, estabelece que a União poderá instituir empréstimos compulsórios, (a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e (b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Neste último caso, a instituição do empréstimo há de respeitar o princípio da an-terioridade.

Parece incoerente que, em se tratando de investimento público de caráter urgente, tenha de ser observado o princípio da anterioridade. Não

há, todavia, tal incoerência. O investimento público de relevante interesse nacional pode exigir recursos a que somente em vários anos seria possível atender com os tributos existentes. Por isto, é possível a instituição de um empréstimo compulsório que funcionará como simples antecipação de arrecadação. Assim, o que será arrecadado em dez anos, por exemplo, pode ser arrecadado em um, ou dois, a título de empréstimo, e devolvido nos anos seguintes, com recursos decorrentes da arrecadação de tributos. Desta forma poderá ser antecipado o investimento público, sem prejuízo do princípio da anterioridade.
Ressalte-se que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu, para garantia do contribuinte, que os empréstimos compulsórios só podem ser instituídos por lei complementar, e que a aplicação dos recursos deles provenientes é vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.
Insistimos em esclarecer que, do ponto de vista de uma Teoria Geral do Direito, e tendo-se em vista o conceito universal de tributo como receita, no sentido não apenas financeiro, mas econômico, o empréstimo compulsório não é tributo, pois não transfere riqueza do setor privado para o Estado. No Direito brasileiro, tributo é receita, no sentido econômico e não apenas no sentido financeiro (Lei n. 4.320, de 17.3.1964, arts. 9^{D} e 11, §§ 1^{D} e 2^{a}). Mesmo assim, para fins didáticos, e tendo em vista o art. 148 da Constituição Federal de 1988, preferimos colocar o empréstimo compulsório como uma das espécies de tributo.

5. *Classificação dos tributos*

Do ponto de vista da Ciência das Finanças podem ser feitas diversas classificações para os tributos. Aqui, porém, faremos referência apenas àquelas de relevo no sistema tributário brasileiro.
Quanto à espécie, têm os tributos a classificação já acima estudada.
Quanto à competência impositiva, os tributos são: federais, estaduais e municipais.
Quanto à vinculação com a atividade estatal, os tributos são:
a) vinculados — as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais;
b) não vinculados — os impostos.
Os *impostos,* por sua vez, estão classificados no Código Tributário Nacional, de acordo com a natureza econômica do falo gerador respectivo, em quatro grupos, a saber:
a) sobre o comércio exterior;
b) sobre o patrimônio e a renda;

c) sobre a produção e a circulação;
d) impostos especiais.
Quanto à função, os tributos são: fiscais, extrafiscais e parafiscais, conforme será explicado no item seguinte.

6. Função dos tributos

Embora se trate de matéria própria da Ciência das Finanças, não se pode deixar de fazer referência à função dos tributos. O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. A esta função moderna do tributo se denomina função extrafiscal.

No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único. Por outro lado, segundo lição pre-valente na doutrina, também o tributo é utilizado como fonte de recursos destinados ao custeio de atividades que, em princípio, não são próprias do Estado, mas este as desenvolve, por intermédio de entidades específicas, no mais das vezes com a forma de autarquia. É o caso, por exemplo, da previdência social, do sistema financeiro da habitação, da organização sindical, do programa de integração social, dentre outros.

Assim, quanto a seu objetivo, o tributo é:
a) *Fiscal,* quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.
b) *Extrafiscal,* quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.
c) *Parafiscal,* quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funçõe:, próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

É importante ressaltar que a caracterização das contribuições parafiscais como tributo enseja grande controvérsia. Na verdade o tributo é instrumento de transferência de recursos financeiros do setor privado para o Estado. O Código Tributário Nacional, embora não o diga expressamente, ao definir tributo, em seu art. 3Ü, conduz a este entendimento. Por isto mesmo não tratou das chamadas contribuições parafiscais.

Entendemos que, em se tratando de receitas de entidades de direito público, dúvida não pode haver. Tais contribuições na verdade são tribu-

tos. O problema reside nas contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, na medida em que tais entidades são transformadas em pessoas jurídicas de direito privado, que, apenas por delegação, exercem atividade estatal. O custeio dessas entidades se faz mediante contribuições fixadas pelos próprios integrantes da categoria respectiva, em assembléia geral. Neste caso não são tributos e, por isto mesmo, não se submetem ao princípio da legalidade. A esse respeito vivemos hoje um momento de transição, porque a atribuição de personalidade de direito privado a várias dessas entidades está sendo contestada perante o Supremo Tribunal Federal.

Existem, no Congresso Nacional, alguns projetos de Código Tributário. Resta-nos aguardar para ver como tratarão dessa questão.

7. ***Tributo oculto ou disfarçado***

7.1 Na teoria geral do Direito

Conhecido o conceito de tributo na teoria geral do Direito Tributário, resta fácil a dedução do que se deve entender por *tributo oculto ou disfarçado.* Chega-se a esse conceito por exclusão. A prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito e que é instituída e cobrada sem obediência aos padrões que o ordenamento jurídico estabelece para a instituição e cobrança dos tributos pode ser considerada um tributo oculto.

Tributo disfarçado ou oculto, então, é aquela prestação pecuniária que, não obstante albergue todos os elementos essenciais do conceito de tributo na teoria geral do Direito, é exigida pelo Estado sem obediência às normas e princípios que compõem o regime jurídico do tributo.

Para instituir e cobrar tributo oculto ou disfarçado o Estado se vale de sua soberania, impõe a prestação fazendo-a compulsória por via oblíqua.

7.2 *No Direito Brasileiro*

O tributo disfarçado ou oculto caracteriza-se como tal em nosso ordenamento jurídico pelo fato de não ser instituído com obediência às normas e princípios que, em nosso Direito, regem a instituição e cobrança de tributos. Ele é instituído e cobrado disfarçadamente, embutido no preço de bens ou de serviços prestados pelo Estado, através de empresas suas ou de concessionárias, a salvo das leis do mercado e, portanto, com preços fixados de forma unilateral e sem qualquer possibilidade de controle, em face do conluio que se estabelece entre o Estado e a empresa vendedora do bem ou prestadora do serviço.

7.3 Exemplos de tributos disfarçados ou ocultos no Direito Brasileiro

7.3.1 Valor da outorga

Tem sido freqüente essa forma de tributação oculta, que tem passado sem ser percebida até por juristas eminentes. Ao licitar a concessão de um serviço público o Estado coloca entre os itens a serem avaliados na licitação o denominado "valor da outorga". Uma quantia a ser paga pela empresa vencedora da licitação ao poder concedente, vale dizer, ao Estado outorgante da concessão.

O serviço público caracteriza-se como tal por ser um serviço essencial. Por isto o Estado não deixa sua prestação a cargo das empresas. Assume o ônus de prestá-lo. Entretanto, como não dispõe de meios adequados ou suficientes para tanto, concede a uma empresa a atribuição para esse fim. Faz um contrato de concessão do serviço público, e nesse contrato é estabelecido que o preço a ser cobrado do usuário do serviço, denominado "tarifa", será fixado pelo poder concedente, em face de uma planilha dos custos da atividade desenvolvida na prestação do serviço.

Como a empresa vai pagar ao poder concedente aquele *valor da outorga,* ela naturalmente o inclui como custo de sua atividade. E, assim, esse valor é considerado na fixação da tarifa correspondente, cobrada do usuário do serviço, que, por essa via, paga o tributo oculto na mesma.

Ressalte-se que o Estado, ou poder concedente, nada faz para o usuário do serviço. O denominado "valor da outorga", portanto, não é uma con-traprestação por qualquer utilidade que deva ser ofertada pelo Estado. É cobrado simplesmente porque o poder de decidir quem vai prestar o serviço é um poder estatal. Parcela da soberania estatal. Poder de tributar, portanto.

7.3.2 Sobrepreço nos monopólios estatais

Outra forma de tributo oculto ou disfarçado é a parcela do preço cobrado pelas empresas estatais no caso de atividades monopolizadas. O preço é fixado unilateralmente pelo Estado-empresário, a partir dos custos da atividade. Acrescenta a esses custos a margem de lucro que deseja para sua empresa e, ainda, uma parcela que pretende arrecadar. Essa parcela, tenha o nome que tiver, é um verdadeiro tributo, porque cobrada dos ad-quirentes do bem com fundamento exclusivamente na soberania estatal.

Exemplo disto entre nós é a denominada PPE, cobrada por intermédio da PETROBRÁS.

7.3.3 Contraprestação de serviços de uso compulsório

Mais um exemplo de tributo oculto é a contraprestação de serviços de utilização compulsória. Realmente, se um serviço público é de utiliza-

ção compulsória, a contraprestação por ele paga pelo usuário não é tarifa, mas taxa.
Exemplo de serviço que se tem colocado como de utilização compulsória é o de esgotamento sanitário. No Município de Fortaleza existe uma lei municipal dizendo que é obrigatória a ligação à rede pública de esgoto sanitário. Sendo assim, a contraprestação correspondente a tal serviço será uma taxa. E, assim, só poderá ser cobrada pelo próprio Município, e nos termos da lei que a instituir, dentro dos padrões constitucionais próprios para os tributos.
O valor cobrado pela Cia. de Água e Esgoto do Ceará - CAGECE configura típico tributo oculto. Ilegal e abusivamente cobrado.
Mais um exemplo de tributação oculta temos nos encargos com SE-DEX ou outras formas de lazer chegar documentos à repartição, tendo-se em vista que o contribuinte tem indiscutível direito de entregá-los pessoalmente, ou pelo meio que entender de sua conveniência.
A propósito, o Juiz Federal Narciso Leandro Xavier Baez, da 2ª Vara de Chepecó/SC, concedeu medida liminar em ação civil pública promovida pelo Ministério Público Federal garantindo aos contribuintes de todo o país o direito de entregar diretamente nas repartições da DRF documentos como pedidos de inscrição no CNPJ. Com isto declarou a nulidade de um item da Instrução Normativa n. 35 da SRF que impunha o uso do SEDEX.

7.4 Inconstitucional idade

IA. 1 Sistema tributário e direitos fundamentais

Tendo-se em vista que o sistema tributário é organizado com base em conceitos jurídicos praticamente universais e constitui notável limitação ao poder de tributar, é razoável entender-se que sua preservação é um direito fundamental do cidadão.
O poder constituinte originário definiu os princípios básicos do sistema tributário, um dos quais consiste em que os tributos são somente os que nele estão previstos. E estabeleceu, ainda, os princípios aos quais se subordinam os tributos regularmente instituídos nos termos e limites do sistema.

7.4.2 Contrariedade ao sistema

Assim, um tributo instituído de forma oculta, através do qual o Estado foge inteiramente aos limites consubstanciados no sistema tributário, é indiscutivelmente inconstitucional, na medida em que amesquinha visível-

mente o direito fundamental de somente ser tributado nos termos da Constituição.
Pode-se mesmo dizer que a instituição de tributos ocultos constitui verdadeira fraude à Constituição, que a torna débil, se não inteiramente inútil, em sua função de garantir os direitos fundamentais.
A evidente contrariedade ao sistema tributário como garantia do cidadão faz indiscutível a inconstitucionalidade do tributo oculto ou disfarçado, cuja instituição e cobrança consubstanciam verdadeira fraude à Constituição.

Segunda parte

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Capítulo I LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

1, Lei e legislação. 2. Lei ordinária e lei complementar. 3. Principio da legalidade. 4. Medidas provisórias. 5. Tratados e convenções internacionais. 6. Decretos e regulamentos. 7. Normas complementarei.

1. Lei e legislação

De acordo com a terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional, *lei* e *legislação* tributária não se confundem. Para melhor entender a distinção, recorde-se o significado da palavra *lei.*

Em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. Diz-se que o ato tem *A forma de lei.* Foi feito por quem tem competência para fazê-lo, e na forma estabelecida para tanto, pela Constituição. Nem todos os atos dessa categoria, entretanto, são leis em sentido material.

Em sentido material, lei é o ato jurídico *normativo,* vale dizer, que contém uma regra de direito objetivo, dotada de hipoteticidade. Em outras palavras, a lei, *em sentido material,* é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. É uma *norma.* Nem sempre as leis em sentido material também são leis em sentido formal.

Assim, a palavra *lei* tem um sentido *amplo* e outro *restrito.* Lei, em sentido amplo, é qualquer ato jurídico que se compreenda no conceito de lei em sentido formal ou em sentido material. Basta que seja lei *formalmente,* ou *materialmente,* para ser lei em sentido amplo. Já em sentido restrito só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material.

No Código Tributário Nacional, a palavra *lei* é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis.

Só é *lei,* portanto, no sentido em que a palavra é empregada no CTN, *a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nesta estabelecido.*
Já a palavra *legislação,* como utilizada no CTN, significa *lei* em sentido amplo, abrangendo, além das leis em sentido restrito, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. E o que dispõe o art. 96 do CTN. Mas isto não significa dizer que também as próprias disposições constitucionais, dos atos e das leis complementares, dos decretos-leis, convênios interestaduais e outros atos jurídicos normativos pertinentes à matéria não se compreendem no conceito de *legislação tributária.* O disposto no art. 96 do CTN não tem o sentido de restringir o conceito de legislação tributária, mas de mostrar sua amplitude em comparação com o conceito de *lei* tributária.
A distinção entre *lei* e *legislação é* de grande relevância na interpretação do Código Tributário Nacional.

2. Lei ordinária e *lei complementar*

Em nosso sistema jurídico existem *leis ordinárias* e *leis complementares.* Distinguem-se umas das outras, tanto do ponto de vista *substancial* ou *material,* como do ponto de vista *formal.* Do ponto de vista substancial ou material, as leis complementares identificam-se porque a Constituição Federal determina expressamente os casos que serão por elas regulados. Assim, por exemplo, os arts. 146, 148, 153, inciso VII, 154, inciso I, entre outros. Do ponto de vista formal, a lei complementar tem numeração própria e caracteriza-se pela exigência de quorum especial (maioria absoluta) para sua aprovação (art. 69 da Constituição Federal).
Respeitáveis juristas têm sustentado que só é lei complementar aquela que trata de matérias a ela reservadas pela Constituição. Se tratar de matéria não reservada pela Constituição a essa espécie normativa será ela, nesse ponto, uma lei ordinária. Essa tese é equivocada e resulta da importação indevida de doutrina estrangeira. No Direito espanhol, por exemplo, as leis orgânicas estão definidas na Constituição em razão da matéria de que se ocupam. Por isto, naquele país se tem afirmado ser de todo evidente que o art. 81 da Constituição construiu o conceito de lei orgânica sobre uma base estritamente material, posto que são leis orgânicas as relativas ao desenvolvimento dos direitos fundamentais (Garcia de Enterría).
Entre nós a situação é diversa. Nossa Constituição não define as leis complementares, nem diz que estas estão reservadas a determinadas matérias. Não contém norma dizendo que são leis complementares aquelas que tratem das matérias que indica. Diversamente, nossa Constituição coloca

a lei complementar como uma espécie normativa, no rol de seu art. 59, e as caracteriza pela exigência de quorum especial para sua aprovação (art. 69). Além disto, estabelece que "lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração, e consolidação das leis" (art. 59, parágrafo único).
Sem dispositivo expresso da Constituição que afirme o contrário, caracteriza-se a lei complementar por seu aspecto formal. Aliás, toda e qualquer espécie normativa ganha identidade específica, e assim tem definida a sua posição hierárquica no sistema jurídico, a partir de elementos formais. Não em razão cie seu conteúdo. A competência do órgão que a emite, e o procedimento adotado em sua elaboração, determinam sua espécie e posição hierárquica.
E certo que a Constituição estabelece que certas matérias só podem ser tratadas por lei complementar, mas isto não significa de nenhum modo que a lei complementar não possa regular outras matérias, e, em se tratando de norma cuja aprovação exige quorum qualificado, não é razoável entender-se que pode ser alterada, ou revogada, por lei ordinária.
A tese segundo a qual a lei complementar só pode tratar das matérias que a Constituição reservou expressamente a essa espécie normativa, além de não ter fundamento na Constituição, contribui para a insegurança jurídica, na medida em que permite sejam suscitadas sérias questões a respeito do conteúdo das normas definidoras de campos reservados à lei complementar. Veja-se, por exemplo, o disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", a dizer que é vedada a instituição de impostos sobre "patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei". A lei aí referida seria *ordinária* ou *complementar?* Sabido que cabe à lei complementar regular as limitações ao poder de tributar e que a imunidade é uma típica limitação ao poder de tributar, forçosa é a conclusão de que a lei aí referida só pode ser a complementar. Entretanto, vozes autorizadas, inclusive nos tribunais, dizem o contrário. Assim, se uma lei complementar vier a tratar desse assunto, muitos, com base naquela tese, poderão sustentar que essa lei complementar poderá ser alterada ou revogada por lei ordinária.
Muitos afirmam que o Código Tributário Nacional é hoje uma lei complementar, não obstante tenha sido aprovado como lei ordinária. A afirmação precisa ser explicada. Na verdade o Código Tributário Nacional continua sendo uma lei ordinária. Ocorre que ele trata de matéria que, hoje, está reservada a lei complementar. Matéria que hoje somente por lei complementar pode ser tratada. Assim, é evidente que os seus dispositi-

vos, que tratam de matéria hoje privativa de lei complementar, só por essa espécie normativa podem ser alterados.

3. Princípio da legalidade

Já nos referimos ao princípio da legalidade no início deste *Curso,* ao tratarmos dos Princípios Jurídicos da Tributação (Primeira Parte, Capítulo I, item 5.1). A ele voltamos, aqui, a propósito da análise do art. 97 do Código Tributário Nacional.

Recorde-se que o *princípio da legalidade* é, no plano do Direito Constitucional, o princípio pelo qual *ninguém é obrigado afazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.* No Direito Tributário tem-se uma especificação desse princípio, que se costuma chamar *princípio da legalidade tributária,* significando que *nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei.*

Segundo o art. 97 do CTN, somente a lei pode estabelecer:

a) a instituição de tributos, ou a sua extinção;

b) a majoração de tributos ou sua redução, com as ressalvas que indica;

c) a definição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo;

d) a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo, com as ressalvas que menciona;

e) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

1) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou dispensa ou redução de penalidades.

Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo que importa torná-lo mais oneroso (art. 97, § *I*[a]*),* mas não a simples atualização monetária (art. 97, § 2[Ü]).

As regras do art. 97 do CTN constituem explicitações do preceito constitucional, inscrito no capítulo dos direitos e das garantias individuais, pelo qual é vedado às pessoas jurídicas dotadas de competência tributária "exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça" (art. 150, inc. I). Na verdade, o princípio constitucional só terá eficácia se entendido nos termos já por nós explicados ao tratarmos dos princípios jurídicos da tributação (item 5 do Capítulo I da Primeira Parte deste *Curso).*

Quanto à instituição e à extinção do tributo não há ressalvas. Até mesmo o imposto especial, lançado por motivo de guerra, está sujeito ao princípio da legalidade. Só por lei pode ser o tributo criado ou extinto (CTN,

art. 97, I). Lei, em sentido restrito, da entidade titular da competência tributária respectiva. O tributo federal só por lei da União pode ser criado ou extinto. O estadual, só por lei do Estado, e o municipal, só por lei do Município respectivo.
Em casos especiais, expressamente indicados pela Constituição, o tributo só pode ser criado por lei complementar. A regra geral, todavia, é de que a lei ordinária é o instrumento hábil para a criação do tributo.
Igualmente não há ressalvas no que se refere à cominação de penalidades, bem como às hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (CTN, art. 97, incs. V e VI).
Constituem exceções ou ressalvas ao princípio da legalidade as mencionadas no § 1º do art. 153, que faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre (a) importação de produtos estrangeiros; (b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (c) produtos industrializados; e (d) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.
O tributo criado por lei só por lei pode ser aumentado. Nem seria necessário que a Constituição fosse explícita no pertinente ao aumento. Aumentar o tributo é modificar a lei que o criou, e uma lei só por outra pode ser modificada. A explicitude da Constituição decorre certamente da forma pela qual o princípio da legalidade estava em constituições anteriores, conectado, no mesmo dispositivo, com o princípio da anterioridade, ao qual eram feitas ressalvas.
As ressalvas ao princípio da legalidade não se confundem com as ressalvas ao princípio da anterioridade, embora todos os impostos albergados pelas primeiras estejam também ao abrigo das últimas. Nem se pode entender como ressalva ao princípio da legalidade a exclusão completa desse princípio para determinados impostos. Todos os tributos estão sujeitos ao princípio da legalidade, embora em relação a alguns impostos tal princípio se mostre mitigado. Dizer-se que o princípio da legalidade não se aplica a determinados impostos significa apenas dizer que esses impostos não se submetem completamente a tal princípio, posto que podem, em certas condições e dentro dos limites estabelecidos em lei, ter suas alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo.
Dizer-se que o princípio da anterioridade não se aplica a determinados impostos significa dizer que não se exige tenha a lei que os criou, ou aumentou, sido publicada antes do início do exercício financeiro em que é feita a cobrança respectiva.

O princípio da legalidade diz respeito ao instrumento jurídico utilizado para a criação ou aumento dos tributos. Esse instrumento há de ser a lei. Não outro ato normativo. As ressalvas a esse princípio, portanto, dizem respeito ao instrumento jurídico. Implicam admitir-se o aumento de tributo por ato diverso da lei, bastando que esta estabeleça as condições e os limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá alterar as alíquotas respectivas. O princípio da legalidade não diz respeito ao elemento crono-lógico. Nada tem a ver com o momento da criação, ou do aumento, e o momento da cobrança respectiva. O princípio da anteriorídade, por sua vez, diz respeito exatamente ao fator cronológico. Diz respeito ao momento de criação ou aumento do tributo, e ao momento da respectiva cobrança.
Corno as ressalvas, tanto ao princípio da legalidade como ao princípio da anterioridade, referem-se aos mesmos impostos, tem-se que estes, ditos impostos flexíveis, podem ser aumentados por ato diverso da lei, e a qualquer tempo, pelo Poder Executivo.
Além das ressalvas ao princípio da legalidade, existem as restrições ao princípio da competência, relacionadas com a fixação de alíquotas máximas e de alíquotas mínimas, como se verifica, por exemplo, no art. 155, § 2°, inciso V, da Constituição Federal.
4. Medidas provisórias
O regramento constitucional das medidas provisórias foi alterado pela Emenda Constitucional n. 32, de 11.9.2001, que superou muitas das disputas doutrinárias em torno do tema e certamente outras tantas vai suscitar. Entre as disputas superadas estão as que diziam respeito às questões da instituição de tributos, do trato de matéria reservada à lei complementar e do atendimento ao princípio da anterioridade tributária com a edição, no exercício anterior, da medida provisória.
Melhor teria sido o controle efetivo da edição de medidas provisórias pelo Supremo Tribunal Federal, pois a Emenda Constitucional n. 32, ao estabelecer restrições que seriam desnecessárias se a Corte Maior não tivesse admitido o abuso nas edições e principalmente nas reedições de medidas provisórias, terminou legitimando aquelas práticas indevidas. De todo modo, temos um novo regime jurídico constitucional para as medidas provisórias, que seguramente ainda não é o ideal, mas tem alguns aspectos positivos.
Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. Algumas matérias, porém, não podem ser

tratadas por medidas provisórias, destacando-se entre estas, porque relevantes na relação de tributação, a que diz respeito ao processo civil e a que seja reservada à lei complementar, que envolve as normas gerais em matéria de legislação tributária.
Medidas provisórias já não podem instituir nem aumentar impostos, salvo aqueles excluídos do princípio da anterioridade tributária, prestan-do-se apenas como instrumento para iniciar o processo legislativo para sua instituição ou aumento. É assim porque a medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, incisos I, II, IV e V, e 154, inciso II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Como a lei somente se completa com a publicação oficial, isto quer dizer que os impostos sujeitos ao princípio da anterioridade só podem ser cobrados a partir do exercício seguinte àquele em que ocorrer a publicação da lei que os instituiu, ou aumentou.
A norma do § *2°* do art. 62 da Constituição Federal, introduzida pela Emenda n. 32, que exige lei do exercício anterior para autorizar a cobrança dos impostos sujeitos ao princípio da anterioridade, tem natureza meramente interpretativa. O Congresso Nacional apenas disse o que deveria ter sido dito há muito tempo pelos tribunais, especialmente pela Corte Maior. Assim, aplica-se também às taxas e contribuições sujeitas ao princípio da anterioridade nos termos do art. 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal.
Pela mesma razão, a anterioridade de noventa dias a que se sujeitam as contribuições sociais por força do art. 195, § *6ª,* da Constituição Federal há de ser contada a partir da publicação da lei em que se tenha convertido a medida provisória.
Medida provisória não pode cuidar de matéria reservada à lei complementar. Isto quer dizer que não pode veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, que é atribuição reservada ao legislador complementar (CF de 1988, art. 146, inc. III). Nem pode cuidar de matéria concernente ao processo civil, o que evidentemente não diz respeito diretamente à tributação, mas tem nesta um reflexo de grande importância, pois várias restrições aos direitos processuais dos contribuintes vinham sendo introduzidas pela via da medida provisória.
O novo regime jurídico das medidas provisórias certamente vai suscitar muitas questões, entre as quais a que diz respeito ao alcance da expressão "normas gerais em matéria de legislação tributária". Espera-se que a jurisprudência o diga de modo a não anular a garantia constitucional consubstanciada na reserva de competência para o legislador complementar.

5. Tratados e convenções internacionais

O Código Tributário Nacional estabelece que os tratados e convenções internacionais *revogam* ou *modificam* a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha (art. 98). Há evidentemente im-propriedade terminológica na disposição legal. Na verdade um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou. Denunciado um tratado, todavia, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor. Tem-se que procurar, assim, o significado da regra legal em foco. O que ela pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, por maioria de votos pela prevalência de lei ordinária posterior ao tratado *(RTJ* 83/809). Tal entendimento fundou-se na ausência, na Constituição Federal, de norma garantídora da supremacia dos tratados em relação à lei ordinária. Em matéria tributária, porém, mesmo em face da orientação jurisprudência! da Corte Maior, tem-se de considerar o disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional, de sorte que a lei posterior ao tratado, para prevalecer sobre ele, em matéria tributária, terá de ser uma lei complementar.

Note-se que o entendimento do Supremo Tribunal Federal ressalva as conseqüências do descumprimento do tratado no plano internacional, o que quer dizer admitir a responsabilidade do Brasil pela edição de lei com inobservância do tratado. Em outras palavras, o prejudicado teria direito a uma indenização pelos danos decorrentes da inobservância do tratado pelo Estado brasileiro. O prejudicado poderia promover contra a União ação de indenização. Se o tratado garantia uma isenção, que foi excluída pela lei interna, terá direito a uma indenização, que se tiver o seu valor bem fixado corresponderá, pelo menos, ao valor da isenção que deixou de ter assegurada.

Argumenta-se, em defesa do entendimento adotado pela Corte Maior, que a elaboração legislativa cabe ao Congresso Nacional (CF, art. 44) e tal competência não pode ser tolhida por tratados internacionais, até porque compete privativamente ao Congresso Nacional resolver definitivamente sobre estes, quando acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (CF, art. 49, inc. I). O argumento, porém, é inconsistente. As normas da Constituição, como qualquer outra do sistema jurídico, devem ser interpretadas com atenção para o contexto. Nenhuma deve ser interpretada isoladamente. A norma que atribui ao Congresso Nacional a função legislativa, e a que lhe atribui competência privativa para resolver definitivamente sobre tratados internacionais, devem ser entendidas em harmonia com norma, da mesma Constituição, que atribui ao Pre-

sidente da República competência para iniciar o processo legislativo na forma e nos casos nela previstos (CF, art. 84, inc. III) e também para celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional (CF, art. 84, inc. VIII). Os tratados internacionais, portanto, devem ser respeitados pelo Congresso Nacional, que os referenda, e somente devem ser alterados pela via própria. Não por leis internas.

Por outro lado, a alteração, por lei interna, de um tratado internacional, não tem apoio nos princípios da moralidade, que devem presidir também as relações internacionais. Alterando, por lei interna, regras de tratado internacional, o país perde credibilidade.

Assim, temos fortalecido o nosso entendimento, no sentido de que os tratados internacionais não podem ser revogados por lei interna. Tanto no plano da ciência do Direito, como no plano ético.

Constituem os tratados internacionais valioso instrumento para a disciplina das relações tributárias com implicações no âmbito internacional. A propósito de renda, por exemplo, o Brasil já celebrou diversos tratados visando a evitar a evasão de tributo e a bitributação internacional. Também no que se refere ao imposto de importação tem o Brasil participado de alguns tratados internacionais, como o da ALALC e do GATT.

Os tratados internacionais, como as leis, são interpretados, aplican-do-se-lhes as regras e princípios do Direito Internacional, além das regras comuns de hermenêutica.

6. Decretos e regulamentos

O conteúdo e o alcance dos decretos, segundo disposição expressa do CTN, restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados, o conteúdo e o alcance, de acordo com as regras de interpretação que estabelece (art. 99).

No âmbito de nossa disciplina as palavras *decreto* e *regulamento* podem ser tomadas como sinônimas. O decreto é ato do Chefe do Poder Executivo, enquanto o regulamento é ato a este encaminhado pelo Ministro de Estado da área respectiva, no caso de tributação pelo Ministro da Fazenda, e aprovado por decreto. Na prática a diferença é apenas de forma.

A disposição do art. 99 do CTN é meramente explicitante. Ainda que não estivesse escrita não seria diferente. É assente em nosso sistema jurídico a posição inferior dos decretos relativamente às leis. Isto é decorrência inevitável da divisão de atribuições entre o Executivo e o Legislativo. Os regulamentos são editados pelo Chefe do Poder Executivo mediante decreto, com o fim de explicar o modo e a forma de execução da lei, ou para regular situações não disciplinadas em lei, nem reservadas a esta. No

primeiro caso diz-se que há *regulamento de execução,* e no segundo caso há *regulamento autônomo.*
Em matéria tributária o regulamento tem grande importância. Ele se presta para a consolidação, em texto único, de diversas leis sobre um tributo, além de estabelecer regras relativas a obrigações acessórias.
Como em matéria tributária não existe espaço para o regulamento autônomo, qualquer regra de decreto, ou de regulamento, que não seja mera explicitaçào do que determina a lei, nem se limite a fixar os meios e formas de execução desta, é inválida.
A regra de decreto, ou de regulamento, em matéria tributária só tem utilidade para a explicitação de textos legais, ou para o estabelecimento dos meios e formas de cumprimento das disposições de leis.
Ocorre que o princípio da legalidade, como garantia constitucional, tem por fim proteger o contribuinte. Assim, se um regulamento institui ou amplia indevidamente uma hipótese legal de isenção, não se há de invocar o princípio da legalidade contra o contribuinte. A isenção há de ser respeitada até que seja a norma regulamentar revogada, ou tenha declarada sua inconstitucionalidade. Havendo revogação, os efeitos desta somente se produzem para o futuro. Em se tratando de declaração de inconstitucionalidade, que em certos casos pode produzir efeitos para o passado, também se há de respeitar as situações já constituídas, em atenção ao princípio da segurança jurídica.
O regulamento, baixado pelo Chefe do Poder Executivo para fiel execução da lei, consubstancia a interpretação desta, um critério jurídico cuja modificação somente produzirá efeitos para o futuro, conforme, aliás, estatui o art. 146 do CTN.
Somente nos casos de isenções que favorecem pessoas determinadas, e se comprovada a influência destas na edição da norma regulamentar, pode-se admitir o desfazimento da norma regulamentar isentiva ilegal, com efeitos retroativos.
7. *Normas complementares*
Não se há de confundir *normas complementares* com *leis complementares.* As primeiras são as de que trata o art. 100 do CTN, enquanto as últimas são *complementares* da Constituição Federal e estão em plano hierárquico superior às próprias leis ordinárias, conforme demonstramos no item 2 deste capítulo.
As normas complementares são, formalmente, atos administrativos, mas materialmente são *leis.* Assim se pode dizer que são leis *em sentido*

amplo e estão compreendidas na legislação tributária, conforme, aliás, o art. 96 do CTN determina expressamente.
Diz-se que são *compiementares* porque se destinam a completar o texto das leis, dos tratados e convenções internacionais e decretos. Limitam-se a *completar.* Não podem *inovar* ou de qualquer forma modificar o texto da norma que complementam. Além de não poderem invadir o campo da reserva legal, devem observância também aos *decretos* e regulamentos, que se colocam em posição superior porque editados pelo Chefe do Poder Executivo, e a este os que editam as normas complementares estão subordinados.
Há quem sustente que as normas complementares só produzem efeitos relativamente aos funcionários, no âmbito interno das repartições. Estamos, porém, com os que entendem que as suas normas se aplicam à relação fisco-contribuinte, desde que respeitadas as limitações já acima mencionadas.
Nos termos do art. 100 do CTN, são normas complementares:
a) Os *atos normativos* das autoridades administrativas, vale dizer, as portarias, ordens de serviço, instruções normativas, e outros semelhantes.
b) As *decisões administrativas* a que a lei atribua eficácia normativa, vale dizer, as decisões proferidas por órgãos singulares ou coletivos incumbidos de *julgar* administrativamente as pendências entre o fisco e os contribuintes, desde que a lei atribua a essas decisões valor de *norma.* Destacam-se atualmente, nessa categoria, os denominados *pareceres normativos* emitidos pela Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, órgão incumbido de unificar a interpretação da legislação tributária, mediante solução de consultas.
c) As *práticas reiteradas* das autoridades administrativas. Elas representam uma posição sedimentada do fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Se as autoridades fiscais interpretam a lei em determinado sentido, e assim a aplicam reiteradamente, essa prática constitui *norma complementar* da lei. De certo modo isto representa a aceitação do costume como fonte do Direito. O CTN não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada *reiteradamente* pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetida, renovada. Basta que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere reiterada.
d) Os *convênios* que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Esses convênios estabelecem normas que, em princípio, só vinculam as partes convenentes. Para cumprir a obrigação assumida, estas devem *legislar,* se for o caso. De qualquer modo, valem desde logo as disposições dos convênios como *normas complementares,* que em certos casos podem ser de grande valia na interpretação das leis

pertinentes à matéria nos mesmos tratada. Os arts. 199, 213 e 214 do CTN cogitam desses convênios.
Os tributaristas geralmente criticam a Administração Tributária pela edição de normas infralegais. Ninguém até hoje procurou explicar a razão de ser dessas normas.
É certo que muitas vezes a Administração Tributária diz, em norma infralegal, coisa que contraria a lei. Neste caso, o interessado poderá ar-güir a ilegalidade da norma complementar, em ação judicial, sem prejuízo da competência que tem o Congresso Nacional para *sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar,* prevista no art. 49, inciso V, da Constituição Federal.
Afastados os abusos, porém, é inegável a utilidade das normas complementares em matéria tributária, impondo-se, por isto mesmo, uma explicação a respeito do assunto.
As leis apresentam sempre certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável imprecisão, seja pela vaguidade, seja pela ambigüidade dos conceitos utilizados. Por isto as normas complementares são de grande utilidade. Com elas a autoridade administrativa assegura tratamento uniforme aos contribuintes, afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de seus agentes,
Como regras jurídicas de categoria inferior, as normas complementares evidentemente não podem modificar as leis, nem os decretos e regulamentos. Por isto não asseguram ao contribuinte o direito de não pagar um tributo que seja efetivamente devido, nos termos da lei. Mas se o não pagamento se deveu à observância de uma norma complementar, o contribuinte fica a salvo de penalidades, bem como da cobrança de juros mora-tórios e correção monetária. O parágrafo único do art. 100 do CTN assim o determina. Não seria justo punir o contribuinte que se conduzir de acordo com norma, embora ilegal, editada pela própria Administração Tributária,
Ressalte-se, outrossim, a necessidade de compatibilizar-se o parágrafo único do art. 100 com o art. 146 do CTN. Assim, se a modificação da norma complementar representa simples *mudança de critério jurídico,* só vale para o futuro. Não se presta como fundamento para a revisão de lançamento.

Capítulo II
VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

I. Vigência e aplicação. 2. Vigência da legislação tributária no espaço. 3. Vigência da legislação tributária no tempo. 4. Os princípios da amialidade e da anterioridade. 5. Aplicação imediata. 6. Aplicação retroativa.

1. Vigência e aplicação

Muitos estudam as questões pertinentes à vigência das leis, mas não esclarecem o que se deve entender por *vigência.* Alguns definem vigência como o período de disponibilidade da lei no que confundem a vigência com sua duração. Outros definem vigência como validade técnico-formal, o que já nos pareceu correto, como pode ser visto em edições anteriores deste *Curso.*

Na busca do significado da palavra *vigência,* referida à lei, temos de examinar a realidade do que acontece no sistema jurídico. Temos de conhecer o que ela designa, para podermos verificar se a designação é adequada.

Sabemos que a lei elaborada com inteira observância de todos os dispositivos do sistema jurídico pertinentes ao processo legislativo, devidamente publicada, cujo conteúdo não contraria a Constituição, tem validade técnico-formal. Não se pode, todavia, desde logo afirmar que tem vigência, pois esta depende de norma que a estabeleça. Norma que pode ser por ela própria veiculada, ou pode residir em outra lei, mas é sempre necessária. Se a lei nada estabelece a respeito de sua vigência, incide a norma da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo a qual, neste caso, o início de sua vigência ocorre 45 dias depois da publicação oficial.

Por outro lado, uma lei pode não ter validade técnico-formal, posto que contraria a Constituição, e não obstante ser vigente. E vigente porque foi posta a incidir, pelo órgão competente segundo a ordem jurídica.

O Código Tributário Nacional disciplinou, em seus arts. 101 a 104, a vigência da legislação tributária e, nos arts. 105 e 106, sua aplicação. É

que uma lei pode ser vigente, ineidir, e mesmo assim não ser aplicável, assim como pode dar-se a aplicação de lei que não mais é vigente. Isto explica a disciplina diversa, no Código Tributário Nacional, da vigência e da aplicação.

Vigência é a aptidão para incidir, vale dizer, para dar significação jurídica aos fatos. Para produzir efeitos jurídicos no plano abstrato. Lei vigente pode incidir e, assim, dar a seu suporte fático um significado jurídico. Se a lei é vigente e ocorre a situação nela prevista como *hipótese de incidência,* inevitavelmente incide. A incidência é automática. Já a aplicação depende sempre de alguém. É ato de alguém e por isto mesmo pode ocorrer ou não.

O lançamento tributário, sendo ato meramente declaratório, rege-se pela legislação vigente ao tempo do fato gerador da obrigação respectiva, ainda que posteriormente modificada ou revogada. A lei, mesmo modificada ou revogada, pode ser aplicada aos fatos ocorridos antes de sua revogação ou modificação, pois continuam existindo tais fatos com o sentido jurídico resultante da incidência da norma revogada, ou modificada. Em outras palavras, sobrevivem os efeitos jurídicos de sua incidência, que se deu, automaticamente, sobre os fatos ocorridos durante sua vigência, ou até anteriormente a esta.

2. Vigência da legislação tributária no *espaço*

A vigência da legislação tributária, no espaço e no tempo, rege-se pelas normas do direito comum, que se encontram, em nosso sistema jurídico, na denominada Lei de Introdução ao Código Civil, que se aplica efetivamente para a solução dos conflitos de leis no espaço e no tempo, nos diversos ramos da ciência jurídica. Aliás, por isto mesmo já se tentou substituí-la por uma "Lei Geral de Aplicação das Normas Jurídicas", denominação inegavelmente mais adequada a seu papel no sistema jurídico.

Em regra, a legislação tributária vigora nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma. Assim é que a legislação federal vigora em todo o território nacional; a legislação dos Estados e a legislação dos Municípios, no território de cada um deles.

Segundo o art. 102 do Código Tributário Nacional, a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extra-territorialidade os convênios de que participem, ou do que disponha o próprio Código, ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

3. Vigência da legislação tributária no tempo

O art. 101 do Código Tributário Nacional estabelece que a vigência da legislação tributária rege-se pelas disposições aplicáveis às normas jurídicas em geral, com as ressalvas formuladas pelo próprio Código.

Para as normas jurídicas em geral a regra era a de que, "'salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada'" (Lei de Introdução ao Código Civil, art. l[u]). E na generalidade as leis traziam dispositivo estabelecendo que "esta lei entra em vigor na data de sua publicação".

Ocorre que a Lei Complementar n. 95, de 1998, dispondo sobre a elaboração das leis, estabeleceu que a vigência das leis será indicada de forma expressa e de modo a contemplar prazo razoável para que delas se tenha amplo conhecimento, reservada a cláusula "entra em vigor na data de sua publicação" para as leis de pequena repercussão (art. 8[D]). E a Lei Complementar n. 107. de 2001, acrescentou dispositivos tratando da contagem do prazo para o início da vigência.

Assim, há quem entenda revogado o art. 1[L>] da Lei de Introdução ao Código Civil, não sendo mais admitida a omissão da lei quanto ao início de sua vigência. Entretanto, tal entendimento deixa sem solução o caso em que se verifique tal omissão. Melhor nos parece entender que não se deu revogação, e que na hipótese de omissão a vigência começa no prazo de quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

A vigência das normas complementares da legislação tributária, elen-cadas no art. 100 do Código Tributário Nacional, é regulada pelo art. 103 do mesmo Código, em face do qual entram em vigor:

a) Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, tais como portarias, ordens de serviço, instruções normativas e circulares, na data da respectiva publicação.

b) As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, quanto a esses eleitos de regra jurídica, 30 dias após a data de sua publicação.

c) Os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, na data nos mesmos prevista.

Não estabeleceu o Código uma regra especial aplicável na falta de previsão, em um desses convênios, de data para início de vigência. Se tal falta de previsão acontece, a solução há de ser encontrada no direito comum, vale dizer, na Lei de Introdução ao Código Civil, tendo-se, portanto, que o início de vigência se dará 45 dias depois da publicação oficial do convênio.

4. Os princípios da anualidade e da anterioridade

O *princípio da anualidade* é aquele pelo qual a cobrança dos tributos há de ser autorizada anualmente. Dele já cogitamos a propósito de distingui-lo do *princípio da anterioridade,* quando tratamos dos princípios jurídicos da tributação (Parte Primeira, Capítulo I, item 5).

O princípio da anualidade vigorava na Constituição de 1946 (art. 141, § 34). Nenhum tributo podia ser cobrado, em cada exercício, a não ser que estivesse previsto no orçamento respectivo. A previsão orçamentária se havia de renovar *anualmente.* Constituíam exceções, apenas, "a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra".

Com a Emenda n. 18, de 1965, esse princípio foi abolido, prevalecendo somente o da anterioridade da lei ao exercício financeiro respectivo, ao qual só ficaram sujeitos os impostos sobre o patrimônio e a renda (art. 2º, II). Daí por que o CTN, elaborado à luz da referida Emenda, adotou a norma consubstanciada em seu art. 104.

A Constituição de 1967, em seu art. 150, § 29, restaurou o princípio da anualidade, com exigência de previsão orçamentária como condição para a cobrança do tributo, em cada exercício. Reproduziu a regra do art. 141, § 34, da Constituição de 1946.

Com a Emenda n. 1, de 1969, o princípio da anualidade foi mais uma vez abolido, prevalecendo apenas o da anterioridade da lei ao exercício de cobrança do tributo, com exceções ampliadas (art. 153, § 29).

A Emenda n. 8, de 1977, deu nova redação ao art. 153, § 29, da Constituição, permitindo à lei complementar a ampliação das ressalvas ao princípio da anterioridade, com o quê se deu uma quase extinção do próprio princípio, pela possibilidade de exceções por norma infraconstitucional.

No regime da Constituição anterior, parte da doutrina sustentava a sobrevivência do princípio da *anualidade,* que é da maior importância, não apenas do ponto de vista estritamente tributário, mas principalmente do ponto de vista político, porque significa maior prestígio para o Poder Legislativo. Se a cobrança do tributo, em cada ano, depende da autorização do Poder Legislativo, consubstanciada na aprovação do orçamento respectivo, entende-se que os representantes do povo no parlamento só autorizam a cobrança do tributo na medida em que aprovam o destino que o governo dará aos recursos arrecadados.

A Constituição Federal de 1988 não consagrou, no capítulo do Sistema Tributário, o princípio da anualidade, desacolhendo a Constituinte sugestão nossa neste sentido. Adotou simplesmente o princípio da anterioridade da lei ao exercício financeiro (art. 150, inc. III, letra "b").

Dizendo que nenhum tributo será cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado *esteja em vigor* antes do exercício financeiro, incorria o § 29 do art. 153 da Constituição anterior em grave defeito de técnica jurídica. Se uma lei é *vigente* pode, por isto mesmo, incidir. Para tanto basta que aconteça a situação de fato nela prevista. Sua hipótese de incidência. E se incide, pode e deve ser aplicada, ensejando a cobrança do tributo.

A inadequada redação da citada norma constitucional ensejou várias ações judiciais de contribuintes, alguns dos quais tiveram êxito, o que ocasionou o cometimento de outra impropriedade, qual seja, a afirmação, em texto legal publicado em outubro de 1979, de que "este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, sendo aplicável aos rendimentos percebidos a partir de 1ª de janeiro de 1980, ...". É que, se fosse utilizada a fórmula tecnicamente adequada, afirmando-se que "este Decreto-lei entrará em vigor em 1ª de janeiro de 1980", os contribuintes iriam sustentar que o mesmo só poderia ser aplicado no exercício de 1981.

O dispositivo que corporifica o princípio da anterioridade na Constituição Federal de 1988 proíbe a cobrança do tributo no mesmo exercício em que *tenha sido publicada* a lei que o instituiu ou aumentou. Sua redação é tecnicamente melhor do que a do dispositivo correspondente da Constituição anterior, e consolida o entendimento jurisprudencial, posto que o Supremo Tribunal Federal, com inteira propriedade, entendeu que a expressão *estar em vigor,* no texto do § 29 do art. 153 da Constituição Federal de 1967, significava *ter sido publicada* (RE n. 85.829-SP, *RTJSO/* 296-300).

O art. 104 do Código Tributário Nacional foi elaborado à luz da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, não era compatível com a Constituição de 1967, que restabeleceu o princípio da anualidade, nem com a Emenda n. 1, de 1969, embora nesta o princípio da anterioridade tenha sofrido séria restrição.

Também não se compatibiliza com a Constituição de 1988, segundo a qual o princípio da anterioridade já não diz respeito apenas aos impostos sobre o patrimônio e a renda, mas se refere aos tributos em geral, com exceção das contribuições de seguridade social, sujeitas, neste ponto, a regime constitucional próprio, do imposto extraordinário de guerra, do empréstimo compulsório instituído em virtude de guerra externa ou de calamidade pública, bem como dos impostos sobre (a) importação de produtos estrangeiros; (b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (c) produtos industrializados; (d) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

A norma do art. 104, inciso III, do Código Tributário Nacional é meramente explicitante. A lei que revoga isenção aumenta um tributo, posto que amplia a hipótese de incidência de norma de tributação. Por isto, norma que revoga isenção deve respeitar o princípio da anterioridade. Infelizmente o Supremo Tribunal Federal adotou entendimento diverso, invocando lição do saudoso Gomes de Sousa, segundo a qual isentar é dispensar o pagamento de tributo devido, e, assim, revogar isenção não é criar tributo, mas apenas deixar de dispensar tributo devido.
Constituem exceções ao princípio da anterioridade, entre outras introduzidas por emendas constitucionais, as indicadas no § I° do art. 150 da Constituição Federal.
O art. 150, em seu inciso III, alínea "b", veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. O § 1" desse mesmo art. 150 diz que tal vedação não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, incisos I, II, IV e V, e 154, inciso II.
Em outras palavras, diz que constituem exceções ao princípio da anterioridade os impostos sobre (a) importação de produtos estrangeiros, (b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, (c) produtos industrializados, (d) operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários e, ainda, (0 o imposto extraordinário de guerra.
Como se vê, os impostos que estão excluídos do princípio da estrita legalidade, porque suas alíquotas podem ser alteradas pelo Poder Executivo, estão excluídos também do princípio da anterioridade, porque as majorações de suas alíquotas podem entrar em vigor no mesmo exercício financeiro no qual seja publicado o ato que as elevou. Está excluído também do princípio da anterioridade o imposto extraordinário de guerra, embora este esteja sujeito ao princípio da estrita legalidade.
Justifica-se a não-aplicação do princípio da anterioridade aos impostos com função nitidamente extrafiscal, como também para o imposto de guerra, por seu caráter emergência!. Não, porém, para o imposto sobre produtos industrializados, que, embora tenha função extrafiscal no que diz respeito à seletividade, não exige alterações urgentes.
Também não se aplica o princípio da anterioridade às contribuições de seguridade social, que podem ser cobradas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (CF, art. 195, § 6°). Essa exclusão também não se justifica. A rigor, mais adequado para garantir a não-surpresa que o princípio da anterioridade visa a assegurar é a soma da anterioridade nonagesimal, prevista para as contribuições de seguridade social, à anterioridade do exercício, prevista

para os impostos. Assim seria evitada a cobrança de impostos já no início de janeiro com base em lei publicada no último dia de dezembro.
A Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, acrescentou a alínea "c" ao inciso III do art. 150, vedando a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea "b" — quer dizer, sem prejuízo da exigência de anterioridade da lei ao exercício financeiro da cobrança. Não estabeleceu, todavia, a antecedência de 90 dias em relação ao início do exercício, como temos preconizado. Apenas garantiu, além da anterioridade ao exercício, a anterioridade de 90 dias, com as ressalvas expressamente indicadas. Criado ou aumentado o tributo por lei publicada menos de 90 dias antes do final do exercício, o tempo que faltar para completar os 90 dias será computado dentro do próprio exercício no qual se fará a cobrança.
5. *Aplicação imediata*
A legislação tributária, uma vez vigente, tem aplicação imediata. Não se aplica aos fatos geradores já consumados, mas alcança os fatos geradores pendentes. Este é o princípio estabelecido no art. 105 do CTN, que faz remissão ao art. 116 para determinar o que se deve entender por fato gerador *pendente.*
O art. 116 diz que, salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos
(a) tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
(b) tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.
No Direito Tributário moderno o fato gerador do tributo é quase sempre uma situação de fato. Em tese, pode existir um fato gerador que seja uma situação jurídica. Mas o dado de maior relevância é o *econômico,* eis que se procura alcançar a capacidade contributiva de cada um, para tributar com justiça. Por isto as situações de fato prestam-se melhor para gerar a obrigação tributária.
Se é *situação de fato,* o fato gerador se considera ocorrido, consumado, fora, portanto, do alcance de lei que venha a surgir, no momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que aquela *si-fttação de fato* produza os efeitos que normalmente produz, porque lhe são próprios. Se é situação jurídica, o fato gerador se considera ocorrido no momento em que a mesma esteja definitivamente constituída, nos termos do direito a ela aplicável.

Pode acontecer que o fato gerador se tenha iniciado, mas não esteja consumado. Diz-se, neste caso, que ele está *pendente.* A lei nova aplica-se aos fatos geradores pendentes. Isto se dá especialmente em se tratando de tributo com fato gerador continuado. O imposto de renda é exemplo típico. A não ser nas hipóteses de incidência na fonte, e em outras nas quais o fato gerador é também instantâneo, só no final do denominado "ano-base" se considera consumado, completo, o fato gerador do imposto de renda. Assim, se antes disto surge uma lei nova, ela se aplica imediatamente. Isto tem parecido a alguns aplicação retroativa, mas na verdade não o é. É aplicação imediata a fatos geradores pendentes.
Autorizados tributaristas têm sustentado que o imposto de renda deve ser regulado por lei em vigor antes do início do período-base respectivo. Tal entendimento não tem sido aceito pelo Supremo Tribunal Federal, mas poderá vir a prevalecer em face da atual Constituição.
Melhor solução seria aquela que sugerimos à Assembléia Nacional Constituinte, que eliminaria a questão colocando, no dispositivo que atribui competência à União para instituir e cobrar o imposto de renda, a expressão "que se regerá por lei anterior ao respectivo período-base".
O entendimento pelo qual o fato gerador do imposto de renda somente se completa no dia 31 de dezembro, e assim a lei publicada até tal data aplica-se a todo o período, vale dizer, ao lucro apurado no período de 1^{D} de janeiro a 31 de dezembro, na verdade prejudica a segurança jurídica. Melhor será, portanto, entender-se que a lei não incide sobre fatos cuja ocorrência se tenha iniciado antes de sua publicação. A norma do art. 105 do Código Tributário Nacional reflete a ideologia do Estado autoritário. Com o advento do Estado de Direito Democrático a interpretação da norma da Constituição há de ser no sentido de preservar a segurança. Assim, a denominada *aplicação imediata* há de ser evitada.
A rigor, a norma do art. 105, que admite a aplicação da lei ao fato gerador pendente, não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, porque configura evidente hipótese de retroatividade no que diz respeito aos elementos de fato já consumados.
Tratando-se do imposto de renda, tendo-se em vista a segurança jurídica, a lei nova que agrava o ônus do contribuinte somente deve ser aplicada aos fatos ainda não iniciados. Em outras palavras, a lei que agrava os encargos do contribuinte somente deve ser aplicada no ano seguinte ao de sua publicação.
6. Aplicação retroativa
A rigor não se devia falar de aplicação retroativa, pois na verdade a lei não retroage. Nada retroage, posto que o tempo é irreversível.

Quando se diz que a lei retroage, o que se quer dizer é que a lei pode ser utilizada na qualificação jurídica de fatos ocorridos antes do início de sua vigência. Em princípio, o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência. Esta é a regra geral do denominado *direito intertemporal.* A lei incide sobre o fato que, concretizando sua hipótese de incidência, acontece durante o tempo em que é vigente. Surgindo uma lei *nova* para regular fatos do mesmo tipo, ainda assim, aqueles fatos acontecidos durante a vigência da lei anterior foram por ela qualificados juridicamente e a eles, portanto, aplica-se a lei antiga. Excepcionalmente, porém, uma lei pode elidir os efeitos da incidência de lei anterior. É desta situação excepcional que trata o art. 106 do Código Tributário Nacional.
Examinemos o seu significado.
Diz o art. 106, I, do Código Tributário Nacional que a lei aplica-se ao ato ou fato pretérito, isto é, ocorrido antes do início de sua vigência, em qualquer caso quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade pela infração dos dispositivos interpretados.
Ocorre que a Constituição proíbe a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, "a"). Coloca-se, por isto, a questão de saber se é possível, em face dessa limitação constitucional, uma lei retroativa a pretexto de que apenas interpreta lei anterior.
Juristas autorizados afirmam que toda lei, mesmo que se afirme expressamente interpretativa, ou inova ou é inútil. Essa tese tem sido sustentada por tributaristas de grande expressão como doutrinadores, e tem inegável consistência, especialmente sob o enfoque da lógica formal.
Mesmo assim - e sem que isto signifique oposição à referida tese -, vamos explicar o que se deve entender por *lei interpretativa* no contexto do art. 106,1, do Código Tributário Nacional, considerando sobretudo que o referido dispositivo não teve ainda declarada sua inconstitucionalidade, e, por isto, segue integrando nosso ordenamento jurídico.
Lei interpretativa é aquela que não inova, limitando-se a esclarecer dúvida surgida com o dispositivo anterior. Se dúvida havia, e tanto havia que o próprio legislador resolveu fazer outra lei para espancar as obscuri-dades ou ambigüidades existentes no texto anterior, não é justo que se venha punir quem se comportou de uma ou de outra forma dentre aquelas que se podiam admitir como corretas, em face do texto antigo. Daí a exclusão de penalidades.
Tal exclusão — é importante insistir neste ponto de grande relevância — não é absoluta, como poderia parecer da leitura do art. 106 do Código. Ela diz respeito à má interpretação da lei, não à sua total inobser-vância. Admitindo-se, por exemplo, que em face de algum dispositivo da

legislação do IPI se tenha dúvida sobre a necessidade de emitir o documento "a" ou o documento "b", e que dispositivo novo, interpretativo, diga que no caso deve ser emitido o documento "b", não se aplica qualquer penalidade a quem tenha emitido o documento "a". Mas quem não emitiu documento nenhum, nem "a" nem "b", está sujeito à penalidade, não se lhe aplicando a exclusão de que trata o art. 106 do Código.

Aplica-se, também, a lei tributária, afastando os efeitos da incidência de leis anteriores à sua vigência, ao ato não definitivamente julgado:

(a) quando deixe de defini-lo como infração;

(b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo;

(c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Isto é o que está expresso no art. 106, inciso II, letras "a", "b" e "c", do CTN.

Não conseguimos ver qualquer diferença entre as hipóteses da letra "a" e da letra "b". Na verdade, tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

A aplicação "retroativa" da lei tributária atende aos mesmos princípios prevalentes no Direito Penal. Não diz respeito ao pagamento do tributo, que não deixa de ser exigível em face de lei nova, a não ser nos casos de remissão, nos termos do art. 172 do Código.

Não se há de confundir aplicação "retroativa" nos termos do art. 106, II, com anistia, regulada nos arts. 180 a 182 do Código. Embora em ambas as hipóteses ocorra aplicação de lei *nova* que elide efeitos da incidência de lei anterior, na anistia não se opera alteração ou revogação da lei antiga. Não ocorre mudança na qualificação jurídica do ilícito. O que era infração contínua como tal. Apenas fica extinta a punibilidade relativamente a certos fatos. A anistia, portanto, não é questão pertinente ao *direito intertemporal,* que se coloque para o intérprete. A lei de anistia certamente alcança fatos do passado. Aliás, só alcança fatos do passado. Assim, é retroativa por natureza, mas a questão de direito intertemporal, em leis desse tipo, está resolvida pelo legislador.

Importante é observar que não existe garantia constitucional de irre-troatividade das leis para o Estado. Essa garantia, como acontece com as garantias constitucionais em geral, existe apenas para a proteção do particular contra o Estado. Se existisse garantia de irretroatividade para proteger o Estado certamente as leis de anistia não poderiam existir.

A propósito de irretroalividade das leis que instituem ou aumentam tributos, é notável a lição dos clássicos, embora elaborada a propósito das

relações de Direito privado. Mesmo aqueles que admitiam a retroativida-de das chamadas leis de ordem pública, tese hoje superada, advertiam não ser válida lei retroativa que alterasse relação jurídica na qual fosse parte o Estado. Em outras palavras, o Estado não pode valer-se de seu poder de legislar para alterar, em seu benefício, relações jurídicas já existentes.

Como é hoje pacífico ser a relação de tributação uma relação estritamente jurídica, de natureza obrigacional, tem-se de concluir que também nessa relação, na qual o Estado sempre é parte, não se pode admitir leis retroativas.

Capítulo III
INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

I. Interpretação e integração. 2. Métodos de interpretação. 3. Meios de integração. 4. Posições apriorísticas e o interesse público. 5. Institutos, conceitos e formas de Direito Privado. 6. Interpretação econômica. 7. Interpretação literal. S. Interpretação benigna. 9. Fontes da interpretação. 10. Interpretação e aplicação.

1. Interpretação e integração

A palavra *interpretação* tem vários significados. Pode significar a atividade do intérprete, ou o resultado desta. Não diz respeito apenas às normas jurídicas, mas a tudo quanto possa ser objeto do conhecimento humano.

Importa estudar aqui a *interpretação* como capítulo da Ciência do Direito, geralmente denominado Hermenêutica Jurídica.

A interpretação das normas jurídicas pode ser considerada em sentido amplo, como a busca de uma solução para um caso concreto, e em sentido restrito, como a busca do significado de uma norma. Neste último sentido, a interpretação pode ser considerada insuficiente, na medida em que se entenda não existir no sistema jurídico uma norma para o caso que se tem a resolver. Por isto, quem entenda estar diante de uma *lacuna,* sustenta ser necessário recorrer à denominada integração.

Segundo a doutrina tradicional, interpretação é atividade lógica pela qual se determina o significado de uma norma jurídica. O intérprete não cria, não inova, limitando-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude, declarando-lhe o significado e o alcance. Pode acontecer, porém, que o intérprete entenda não existir uma regra jurídica para regular certa situação, e que, neste caso, é necessário o recurso a um meio de integração do sistema jurídico que se mostra lacunoso. Integração, portanto, é o meio de que se vale o aplicador da lei para tornar o sistema jurídico inteiro, sem lacuna. Não é atividade de simples declaração do sentido da

norma, como a interpretação, mas atividade criadora, embora esse processo criativo esteja diretamente vinculado a normas preexistentes.
Essas idéias, porém, constituem ponto de intermináveis divergências. Há quem sustente que tanto na integração, como na interpretação, há atividade criadora. Por outro lado, há quem sustente que não há atividade criadora nem na interpretação, nem na integração.
É preferível, por isto, dizer-se que a interpretação pressupõe a existência de norma expressa e específica para o caso que se tem para resolver. O intérprete, então, determina o significado dessa norma, tendo em vista, especialmente, o sistema em que a mesma se encarta. Já de integração se cogita quando se esteja na ausência de norma expressa e específica para o caso, e se tenha, por isto mesmo, de utilizar um dos meios indicados no art. 108 doCTN.
A rigor, é sempre logicamente possível a aplicação da ordem jurídica a qualquer caso concreto. A falta de uma norma específica não implica a necessidade de criação dessa norma, pois a decisão poderia ser fundada precisamente na sua ausência. O que acontece é que tal solução pode parecer injusta, e por isto o legislador concede ao aplicador autorização para *criar* uma norma específica. Injustiça, porém, também poderá haver no caso de aplicação de norma específica. Tudo se resume na questão de saber se o legislador deve abdicar, em favor do órgão aplicador do Direito, da competência para formulação de juízos ético-políticos. O legislador brasileiro assim procedeu, concedendo ao aplicador da lei essa competência. Por isto se diz que o nosso Direito positivo acolheu a teoria das *lacunas.*
Realmente, o art. 4Ü de nossa Lei de Introdução ao Código Civil autoriza expressamente o recurso à integração. Também o art. 126 do Código de Processo Civil o faz, determinando: "O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito".
Da mesma forma, o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, acolheu a teoria das lacunas, dando à autoridade competente para aplicar a legislação tributária competência para deixar de aplicar as normas mais gerais, afirmando, em face da ausência de norma específica, a existência de lacuna, e resolvendo o caso por analogia, pelos princípios gerais de direito, ou pela eqüidade.
O exame do caso e a tarefa de identificação da norma a ele aplicável é atividade de interpretação, em sentido amplo. Se há norma específica,

dizer o significado desta é interpretação, em sentido restrito. Se inexiste norma específica, e a autoridade entende por isto estar diante de lacuna, a identificação de uma norma que não foi elaborada para aquele tipo de casos, mas é aplicável ao caso concreto de que se cuida, constitui atividade de integração.
Em síntese, a interpretação, em sentido amplo, é a atividade de conhecimento do sistema jurídico, desenvolvida com o objetivo de resolver o caso concreto, seja pela aplicação de uma norma específica, seja pela aplicação de uma norma mais geral, seja pelo uso de um dos meios de integração. Interpretação, em sentido restrito, é a busca do significado de uma norma. Integração, finalmente, é a identificação de uma norma que, não tendo sido elaborada para casos do tipo daquele que se tem a resolver, a ele se ajusta, em face de um critério autorizado pelo legislador.

*2. **Métodos de interpretação***

A interpretação das normas jurídicas em geral é tema ao qual os juristas emprestam grande importância, e em matéria tributária a interpretação das leis, como das demais regras jurídicas escritas componentes da legislação tributária, é tema que se tem prestado a grandes e intermináveis debates.
A rigor, todos os métodos de interpretação conduzem apenas a um resultado *possível,* mas não oferecem um resultado que seja o único correto. A ciência jurídica é incapaz de oferecer o exato significado de uma norma. Pode apenas oferecer suas *possíveis significações.* Daí por que o órgão apli-cador do Direito, ao aplicar uma das várias interpretações possíveis, realiza ato de criação normativa impregnado de sua própria vontade.
A cada dia que passa estamos mais fortemente convencidos de que a *interpretação jurídica é o conhecimento da norma, impregnado de inevitável conteúdo axiológico,* e de que nenhum dos métodos, processos ou elementos de interpretação é capaz de oferecer um resultado seguro, objetivo, capaz de evitar fundadas controvérsias.
Tendo em vista, porém, a natureza didática deste *Curso,* examinaremos, resumidamente, os métodos de interpretação mais difundidos pela doutrina tradicional.
Na teoria da interpretação, também denominada *hermenêutica,* diversos métodos foram propostos para utilização dos que se deparam com a tarefa de aplicar a lei. Destacamos aqui os mais relevantes, ou pelo menos mais divulgados nos estudos da matéria, a saber:

a) *Gramatical.* Este método sugere que o intérprete investigue antes de tudo o significado gramatical das palavras usadas no texto legal em exame. O instrumento de trabalho é o dicionário da língua. Importa sobretudo a etimologia dos vocábulos.
Na verdade, não se pode negar a valia que tem o significado das palavras na interpretação das leis, mas é evidente que não basta esse recurso, para que o intérprete possa esclarecer com segurança o verdadeiro sentido e o alcance exato da regra jurídica. Existem palavras com mais de um significado, todos absolutamente corretos do ponto de vista lingüístico. Existem palavras cujo significado *técnico* é inteiramente diverso do significado *vulgar,* e não se pode, aprioristicamente, afirmar que uma ou outra palavra tenha sido usada neste ou naquele sentido. Só estes, além de outros argumentos, bastam para demonstrar a insuficiência desse método, quando utilizado isoladamente.
O elemento literal, embora indispensável, quando utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos. O significado das palavras em geral é impreciso, seja por vaguidade, nos casos em que não se tem como definir as fronteiras do conceito, seja por ambigüidade, nos casos em que o conceito se aplica a duas ou mais realidades distintas. Daí a necessidade que sempre tem o intérprete das normas jurídicas de utilizar também outros métodos ou elementos na interpretação.
b) *Histórico.* Neste método o sentido da norma é buscado com o exame da situação a que a mesma se refere através dos tempos. Investiga-se o Direito anterior. Compara-se a norma atual com a que lhe antecedeu no regramento do assunto. Buscam-se subsídios também nos trabalhos de elaboração da norma. Em um sistema jurídico como o nosso, examinam-se o anteprojeto de lei, as emendas sofridas por este, os debates parlamentares, e finalmente todo o processo legislativo.
c) *Sistemático.* Neste método, procura o intérprete o sentido da regra jurídica verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e as relações desta com as demais regras no mesmo contidas. Confronta-se a regra em exame com as demais que disciplinam a figura ou instituto em questão, assim como com as demais normas do ramo do Direito em que se encarta, e finalmente com todo o sistema jurídico de que faz parte. O método sistemático afirma o princípio hermenêutico pelo qual nenhum dispositivo legal deve ser interpretado isoladamente, mas no contexto em que se insere.
Assim como o significado da palavra depende do contexto da frase em que está empregada, e o da própria frase muita vez depende do contexto maior em que se encarta, também o significado da norma, pela mesma razão, depende do contexto em que se insere.

O método *sistemático,* também conhecido como *lógico,* é de fundamental importância para revelar o significado adequada das normas, porque existem muitos conceitos de Lógica Jurídica que podem ser simplesmente decisivos para a compreensão de certas normas.
d) *Teleológico.* Com este método, o intérprete empresta maior relevância ao elemento fínalístico. Busca o sentido da regra jurídica tendo em vista *o fim* para o qual foi ela elaborada. Fundamenta-se em que todo o Direito tende a um fim, tem uma finalidade, e esta finalidade deve ser considerada na interpretação, de sorte que o intérprete não extraia do texto um significado incompatível com o fim visado pelo legislador.
3. Meios de integração
É inegável o relevante papel que a *teoria das lacunas* representa no Direito moderno. Assim, com a ressalva de que a mesma, na verdade, consubstancia forma quase sempre inconiessada de valoração, posto que a afirmação da existência de lacunas não passa de uma postura ideológica, examinaremos a seguir os meios de integração.
Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, que, "na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
"I — a analogia;
"II — os princípios gerais de Direito Tributário; "III — os princípios gerais de Direito público; "IV — a eqüidade."
Cuida-se, aqui, de *integração,* e não de interpretação. O aplicador da lei só recorrerá a um dos meios acima indicados na *ausência* de disposição expressa e específica. A integração preenche essa ausência, isto é, a lacuna existente na legislação. Porque constitui desempenho de atividade excepcional, tendo em vista que a valoração, como atividade política, é predominantemente, e em princípio, exercida pelo legislador, a *integração* sofre as restrições impostas pelos §§ 1D e 2C do mencionado art. 108, que a doutrina geralmente diz decorrentes do princípio da legalidade. Em virtude de tais restrições é que "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei" (§ Io), enquanto "o emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido" (§ 2B).
Analogia. E o meio de integração pelo qual o aplicador da lei, diante de lacuna desta, busca solução para o caso em norma pertinente a casos semelhantes, análogos. O legislador nem sempre consegue discipli-

nar expressa e especificamente todas as situações. O mundo fático é complexo e dinâmico, de sorte que é impossível uma lei sem lacunas. Assim, diante de uma situação para a qual não há dispositivo legal específico, aplica-se o dispositivo pertinente a situações semelhantes, idênticas, análogas, afins.

A analogia presta-se tanto em favor do fisco como do contribuinte. Qualquer lacuna na legislação tributária pode, e deve, ser preenchida pelo recurso à analogia, respeitada apenas a ressalva do § 1º do art. 108, já mencionada. Aliás, é pelo recurso à analogia, nos termos do art. 108, 1, do Código Tributário Nacional, que o Supremo Tribunal Federal tem considerado devida a correção monetária na restituição de tributos pagos indevidamente.

Interessante exemplo de aplicação analógica é o que se refere ao direito do contribuinte de creditar-se do ICM, hoje ICMS, pago indevidamente, desde que tenha pleiteado sua restituição e a autoridade competente não tenha despachado no prazo de 60 dias. A legislação do IPI assegura expressamente esse direito (Regulamento aprovado pelo Decreto n. 70.162, de 18.2.1972, art. 33, inc. II). O IPI é um imposto não cumulativo como o ICMS. A situação é inteiramente análoga, cabendo, portanto, a supressão da lacuna da legislação do ICMS mediante aplicação analógica da disposição legal pertinente ao IPI.

Com o advento da Lei n. 8.383, de 30.12.1991, que instituiu o direito à compensação no âmbito dos tributos federais, pode-se sustentar que o contribuinte de tributos estaduais, e municipais, tem, por analogia, o mesmo direito.

Princípios Gerais de Direito Tributário. Não se conseguindo solução para o caso pela analogia, recorre-se, então, aos princípios gerais de Direito Tributário, que se encontram na Constituição Federal, tais como o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1ª); da legalidade (CF, art. 150, inc. I); da isonomia (CF, art. 150, inc. II); da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro (CF, art. 150, inc. III, letra "b"); o da proibição de tributo com efeito de confisco (art. 150, inc. IV); da proibição de barreiras tributárias interestaduais e intermunicipais (CF, art. 150, inc. V); o das imunidades (CF, art. 150, inc. VI); das competências privativas (CF, arts. 153 a 156); da finalidade extrafiscal dos tributos, que justifica a maioria das exceções ao princípio da anterioridade da lei ao exercício financeiro, além de outros que se podem encontrar implícitos nas diversas disposições do denominado Direito Constitucional Tributário.

Princípios Gerais de Direito Público. O Direito Tributário, como ramo do Direito Público que é, há de procurar neste os princípios aplica-

veis aos casos para os quais não disponha de regra legal, nem se tenha logrado resolver pela analogia nem pelos princípios gerais do Direito Tributário.

Princípios jurídicos são idéias comuns a várias regras. Princípios gerais do Direito Público são idéias comuns a várias regras desse ramo da Ciência Jurídica. A fonte mais importante destes é a Constituição. Podem ser mencionados o princípio da isonomia ou da igualdade perante a lei (CF, art. 5^{D}); o da irretroatividade das leis (CF, art. 5^{Q}, inc. XXXVI); o da pessoalidade da pena (CF, art. 5°, inc. XLV); o da ampla defesa dos litigantes e dos acusados em geral (CF, arl. 5^{y}, inc. LV); o da liberdade profissional (CF, art. 5º, inc. XIII), entre outros. A doutrina aponta ainda princípios como o de que *quem pode o mais pode o menos,* o dos pode-res implícitos, pelo qual quando a Constituição quer os *fins* concede os *meios* adequados.

Eqüidade, Não é fácil definir *eqüidade* e seu emprego tem sido tema polêmico entre os doutores. Há quem sustente que a eqüidade não passa de uma palavra-válvula com que se admitem todos os elementos intelectuais ou sentimentais que não caibam nos conceitos primaciais do método de interpretação, dando-se ao aplicador da lei o poder de determinar a própria *norma* a ser aplicada.

A eqüidade é a justiça no caso concreto. Por ela corrige-se a insuficiência decorrente da generalidade da norma. A falta de uma norma específica para cada caso é que enseja a integração por eqüidade. Distingue-se da analogia porque, enquanto pela analogia se busca suprir a lacuna com uma norma específica destinada a regular situação análoga, com a eqüidade se busca uma solução para o caso concreto a partir da norma genérica, adaptando-a, inspirado no sentimento da benevolência.

Pela restrição imposta no § 2^{fl} do art. 108, parece haver o CTN usado a palavra *eqüidade* no sentido de suavização, de humanização, e benevolência na aplicação do Direito. Sendo a lei omissa, e não se tendo encontrado solução para o caso na analogia, nem nos princípios gerais de Direito Tributário, nem nos princípios gerais de Direito Público, a solução há de ser aquela que, a partir da norma genérica, resultar mais benevolente, mais humana, mais suave. A solução há de ser ditada pela *eqüidade.*

4. Posições apriorísticas e o interesse público

Alguns estudiosos sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de modo a que as dúvidas fossem resolvidas a favor do fisco, considerando a prevalência do interesse público presente na tributação. Outros sustentaram a tese oposta, isto é, sustentaram que a lei tributária devia ser interpretada de sorte a que as dúvidas fossem sempre resolvidas a favor

do contribuinte, considerando que a tributação era odiosa e restritiva da liberdade e da propriedade.
Durante muito tempo houve quem sustentasse que as leis tributárias deviam ser interpretadas *literalmente,* para que não se imputasse a ninguém qualquer gravame além daqueles clara e expressamente previstos na lei. Essa orientação igualmente carece de fundamento, nada existindo que a justifique, eis que o elemento literal é absolutamente insuficiente para oferecer, em todos os casos, um significado aceitável da norma jurídica, conduzindo, muita vez, a resultados simplesmente absurdos. Tendo-se presente a distinção, já antes apontada, entre *interpretação* e *integração,* o que não se deve é utilizar meios de integração para suprir lacunas e com isto ensejar a cobrança de tributo não expressamente previsto em lei.
E comum ver-se a invocação do interesse público para justificar interpretações canhestras, e até mesmo a utilização de meios de integração, no sentido de viabilizar a cobrança de tributos não previstos em lei, o que é absolutamente inadmissível. Não se nega a importância do interesse público. Aliás, é exatamente em razão dele que se justifica o tributo. Quando admitimos pagar impostos que absorvem parcela do que possuímos (impostos sobre o patrimônio), parcela significativa do preço de quase tudo que compramos (impostos sobre o consumo de bens e serviços) e ainda parcela significativa do que ganhamos (impostos sobre a renda), é exatamente porque reconhecemos o interesse público que há de ser tutelado pelo Estado. Entretanto, nosso dever de solidariedade social, nosso dever de preservar o interesse público, em matéria de tributação, é delimitado pela lei tributária, que estabelece os critérios para a quantificação dos tributos que devemos pagar. Não é válida, portanto, a invocação do interesse público para justificar a exigência de tributo maior que o devido nos termos da lei.
O interesse público não se presta para fundamentar uma posição aprio-rística do intérprete da lei tributária a favor do Fisco. O verdadeiro interesse público, aliás, reside na adequada interpretação da Constituição e das leis, de sorte a que os ditames de seus dispositivos não restem ames-quinhados.
5. ***Institutos, conceitos*** *e* ***formas de Direito Privado***
O art. 109 do CTN determina que "os princípios gerais de Direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários". Essa disposição é de alcance notável e deve ser cuidadosamente analisada, sobretudo em face das divergências doutri-

nárias a respeito da utilização, pelo Direito Tributário, dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado.

A questão da *autonomia* do Direito Tributário é o ponto nuclear dos debates. Os que sustentam a plena autonomia dizem que os conceitos de Direito Privado não se prestam para o Direito Tributário, em cujo âmbito adquirem significação própria, inteiramente desvinculada de suas origens. Já os que defendem a unicidade do Direito sustentam que os conceitos de Direito Privado têm plena valia no campo do Direito Tributário, como no de qualquer ramo da Ciência Jurídica.

Na verdade o Direito é uno. Nenhum ramo do Direito é inteiramente *autônomo,* desvinculado dos demais. Todavia, em virtude das peculiaridades das relações jurídicas de cada área de atuação, as regras jurídicas assumem características especiais, e também o intérprete deve atentar para o verdadeiro sentido da norma, sem o quê, não será alcançado o objetivo colimado. Dentro do próprio Direito Civil existem regras com características absolutamente especiais, como, por exemplo, aquelas pertinentes ao casamento, ao direito a alimentos, entre outras. Não é que exista *autonomia* de um ramo jurídico dentro do Direito Civil, mas a natureza das relações disciplinadas exige tratamento especial.

Relevante é notar que o art. 109 do Código Tributário Nacional refere-se aos *princípios gerais do Direito privado* e não às leis de Direito privado. Assim, os conceitos, os institutos, as formas, prevalecentes no Direito Civil, ou no Direito Comercial, em virtude de elaboração legislativa, prevalecem igualmente no Direito Tributário. Só os *princípios* do Direito privado é que se não aplicam para a determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do Direito Civil, ou Comercial.

Se determinado conceito legal de Direito Privado não for adequado aos fins do Direito Tributário, o legislador pode adaptá-lo. Dirá que, para os efeitos tributários, ou para os efeitos deste ou daquele tributo, tal conceito deve ser entendido desta ou daquela forma, com esta ou aquela modificação. Essa interpretação é obra do *legislador* e não do intérprete, pois este não pode, a qualquer pretexto, modificar a lei. Se o conceito não é *legal,* mas apenas doutrinário, pode o intérprete adaptá-lo aos fins do Direito Tributário.

Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências

tributárias". Não o pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de *mercadoria* ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas.

Não se há de exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de Direito privado para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, evidentemente este seria inalterável pelo legislador, independentemente da regra do CTN.

Aliás, o art. 110 do Código Tributário Nacional tem na verdade um sentido apenas didático, meramente explicitante. Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado.

Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas.

Agora, em face da denominada norma antielisão, recentemente introduzida em nosso Direito Tributário, com certeza surgirão graves conflitos na relação fisco contribuinte, na medida em que as autoridades da administração tributária, invocando aquela norma, pretenderem desconsiderar conceitos utilizados na Constituição Federal.

6. Interpretação econômica

De acordo com a denominada *interpretação econômica,* admitida por alguns juristas no Brasil, influenciados por doutrinadores alemães, deve o intérprete considerar, acima de tudo, os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas em questão. Na relação jurídica tributária há uma relação econômica subjacente, e esta é que deve ditar o significado da norma. Por isto, no anteprojeto do atual Código Tributário Nacional, elaborado por Graça Aranha e Rubens Gomes de Sousa, chegou a figurar um dispositivo determinando que "a interpretação da legislação tributária visará a sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente

referidas como também àqueles que produzem ou sejam susceptíveis de produzir resultados equivalentes".

Não há dúvida de que o tributo é uma realidade econômica. A relação tributária é de conteúdo econômico inegável. Não se pode, entretanto, afastar os métodos de interpretação, e os meios de integração, para buscar o sentido da regra jurídica só e exclusivamente tendo em vista os eleitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação. Tal atitude implicaria negar o Direito, afetando a segurança que o mesmo empresta às relações humanas na sociedade.

A natureza econômica da relação de tributação é importante para o intérprete da lei tributária, porque faz parte integrante do próprio conteúdo de vontade da norma, sendo elemento seguro de indicação do *fim* ou *objetivo* visado pela regra jurídica. Por outro lado, inspira um princípio prevalente em Direito Tributário, que é o da *capacidade econômica,* em função do qual se devem tanto o legislador como o intérprete orientar. Assim, quando no Direito Civil, ou no Direito Comercial, é examinada uma compra e venda, o que importa é a validade ou não do contrato, e os eleitos que o mesmo produz naquele campo do Direito. As leis civis, ou comerciais, devem ser interpretadas tendo-se em vista a finalidade do contrato de compra e venda e os seus efeitos. Já no Direito Tributário, a compra e venda é vista como um simples fato. O intérprete das leis tributárias, portanto, deve entender a referência a uma compra e venda, não como uma referência a um contrato, e sim como a referência apenas aos efeitos econômicos que esse contrato geralmente produz, sendo irrelevante, portanto, a perquirição a respeito da validade ou invalidade deste. Isto, porém, não quer dizer que se um contrato de compra e venda, porque é inválido, for anulado, o Direito Tributário deve ser indiferente a esse anulamento. Muito pelo contrário, se ocorrer a invalidação, e desta decorrer ou a não execução, ou o desfazimento do contrato, com o retorno das coisas ao estado de fato anterior, esse retorno ao estado de fato anterior tem total relevo para o Direito Tributário. É assim, exatamente, porque ao Direito Tributário importa a realidade econômica, que há de prevalecer sobre a simples forma jurídica.

Por isto mesmo, se uma empresa realiza contratos de seguro, ainda que sem este nome, dela não se pode cobrar o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, mas somente o que porventura incidir sobre seguros. Assim, de empresas que administram os denominados *planos de saúde,* por exemplo, não podem os Municípios cobrar o ISS, porque os contratos, mesmo que não falem de seguro, na verdade consubstanciam contratos de seguro saúde. Neles a *álea* é elemento essencial. O cliente paga sua mensalidade independentemente de utilizar qualquer serviço mé-

dico ou hospitalar, e tem direito à cobertura das despesas com estes, nos termos do contrato, se e quando deles necessitar.
A denominada interpretação econômica, na verdade, não é mais do que uma forma de manifestação de preferência pelo substancial, em detrimento do formal. Está presente, assim, com outras denominações, nos diversos setores da Ciência Jurídica.
Com o advento da denominada norma geral antielisão, recentemente aprovada pelo Congresso Nacional, certamente vão alguns sustentar que a interpretação econômica está expressamente autorizada em nosso sistema jurídico. A questão, porém, não é tão simples corno pode parecer. Dela voltaremos a cuidar ao estudarmos a obrigação tributária, no capítulo seguinte, ou, mais exatamente, ao abordarmos a questão de saber quando se considera consumado o fato gerador.
7. *Interpretação literal*
De acordo com o art. 111 do CTN, "interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I — suspensão ou exclusão do crédito tributário; II — outorga de isenção; III — dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias".
A isenção nada mais é que uma forma de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, I), de sorte que o inciso II do mencionado art. 111 é dispensável, porque já contido no inciso I.
Interpretação literal significa interpretação segundo o significado gramatical, ou, melhor, etimológico, das palavras que integram o texto. Quer o Código que se atribua prevalência ao elemento gramatical das leis pertinentes à matéria tratada no art. 111, que é matéria excepcional. Realmente, a suspensão, como a exclusão do crédito tributário, e a dispensa do cumprimento de obrigações acessórias constituem exceções. A regra é o pagamento do tributo nos prazos legalmente fixados. A suspensão do crédito, ou, mais exatamente, a *suspensão da exigibilidade* do crédito tributário, constitui exceção. Também a regra é que todos paguem tributos segundo a capacidade contributiva de cada um. A isenção geralmente constitui exceção a essa regra. Finalmente, a regra é que todos cumpram suas obrigações tributárias acessórias. A dispensa desse cumprimento é excepcional.
O direito excepcional deve ser interpretado literalmente, e este princípio de hermenêutica justifica a regra do art. 111 do CTN, impondo a interpretação literal. Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual "a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias de-

pendentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüentes".
Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam integração por eqüidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que melhor realize os princípios constitucionais e permita a solução que mais se aproxime dos valores essenciais que ao Direito cumpre realizar - a saber, a segurança e a justiça. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.
Há quem afirme que a interpretação *literal* deve ser entendida como interpretação *restritiva.* Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.

8. Interpretação benigna

A parte do Direito Tributário que cuida das infrações e respectivas penalidades recebe, em virtude mesmo da natureza das relações de que se ocupa, decisiva influência do Direito Penal. Por isto o CTN determina:
"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
I — à capitulação legal do fato;
II — à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
III — à autoria, imputabilidade ou punibilidade;
IV — à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação."
Em caso de dúvida, portanto, em matéria de infrações e de penalidades, a regra é a da interpretação benigna. Prevalece o princípio originário

do Direito Penal de que na dúvida se deve interpretar a favor do réu. Mas o intérprete não pode alterar o sentido da lei. O favorecimento ao acusado só há de haver *em caso de dúvida.* Mas, a rigor, sempre haverá dúvida. A interpretação cognoscitiva não pode oferecer um resultado que seja o único correto. Assim, o órgão aplicador do Direito sempre contribuirá com a sua concepção ético-política.
A dúvida pode situar-se na própria capitulação legal do fato. Este é certo, é conhecido plenamente, mas se tem dúvida quanto ao Direito aplicável. O fato é certo, mas é incerta sua capitulação legal.
Pode também ser o fato conhecido e certo mas haver dúvida quanto à sua natureza, ou quanto às circunstâncias materiais em que se verificou. Ou pode a dúvida situar-se no pertinente à natureza ou à extensão dos efeitos do fato. O fato é certo e também é certa sua natureza. Incerta é a natureza de seus efeitos, ou a extensão destes.
Dúvida quanto à autoria é incerteza quanto a quem tenha praticado a infração. Dúvida quanto à imputabilidade é incerteza quanto à qualidade de imputável ou inimputável do autor da infração, pois este, sendo certo, pode não ter qualidade para responder pela infração. Finalmente, dúvida quanto à punibilidade é incerteza quanto à condição de ser punível ou não o autor que seja certo e imputável.
Dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável haverá quando não se tiver certeza se a pena cabível deve ser multa, ou perdimento da mercadoria, ou interdição do estabelecimento, ou qualquer outra prevista em lei. Mas a dúvida pode residir não na natureza da pena, mas em sua graduação. Em qualquer destes casos é invocável a interpretação benigna.
É evidente que a regra do inciso II do art. 112 só se aplica quando a lei que define infração ou lhe comina penalidade considerar relevante um dos elementos ali indicados.
Parece-nos que melhor teria andado o legislador se no arl. 112 do Código Tributário Nacional tivesse dito simplesmente: *a lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado.*

9. Fontes da interpretação

Classifica-se a interpretação, segundo a fonte de onde promana, em *autêntica, jurisprudência!* e *doutrinária.*
Diz-se autêntica, ou legislativa, a interpretação feita pelo próprio legislador, mediante a elaboração de outra lei, dita *interpretativa.*

Jurisprudencial é a interpretação feita pelos órgãos do Poder Judiciário, a propósito de resolver as questões aos mesmos submetidas.

Doutrinária, finalmente, é a interpretação feita pelos estudiosos da Ciência Jurídica, em seus trabalhos doutrinários.

A interpretação de uma lei feita por outra lei não chega a ser propriamente *interpretação.* Ou se trata de regra jurídica nova, e neste caso o que se tem é outra lei, e não a interpretação da primeira, ou a lei nova nada acrescentou, nem retirou, da antiga, e neste caso é inócua. Mas o CTN faz expressa referência às leis interpretativas (art. 106, I), sendo necessário, portanto, explicar o que como tal se deve entender. Por isto dissemos, a propósito da aplicação retroativa da lei tributária, disciplinada no art. 106 do Código, que a lei interpretativa é aquela que não inova, limitando-se a esclarecer dúvida existente em face do texto da lei anterior.

Na verdade assim é. A lei interpretativa, a rigor, é inócua, no sentido de que não constitui regra jurídica nova. Limita-se a expressar de forma mais clara, usando linguagem mais adequada, regra jurídica já existente na lei anterior. Geralmente adota uma das interpretações possíveis da norma antiga, interpretada, para afastar outras igualmente possíveis e, assim, afastar a incerteza na medida do possível.

Na interpretação jurisprudencial, os órgãos do Poder Judiciário quase sempre se valem das manifestações doutrinárias, enquanto os estudiosos do Direito, em seus trabalhos doutrinários, também se valem das manifestações jurisprudenciais para fundamentar seus pontos de vista. Por isto é possível afirmar que as interpretações jurisprudencial e doutrinária são complementares uma da outra.

10. Interpretação e aplicação

Interpretação não se confunde com aplicação do Direito. Na aplicação do Direito pelos tribunais a interpretação é tarefa antecedente e distinta. Mas há quem considere interpretação a atividade dos órgãos jurídicos de aplicação do Direito, daí falar-se de interpretação jurisprudencial.

A rigor, a interpretação é apenas realizada pela Ciência Jurídica, é a interpretação doutrinária. E todos os elementos da interpretação devem ser utilizados.

A Ciência do Direito, porém, é incapaz de fornecer uma interpretação que seja a única correta, em qualquer caso. A Ciência do Direito pode apenas fornecer algumas interpretações razoáveis, sem que possa afirmar ser uma delas correta e as demais erradas. O ato pelo qual o aplicador da norma escolhe uma das interpretações apontadas pela Ciência do Direito

é, inegavelmente, um ato político. Assim, quando um jurista, ao interpretar uma norma, sustenta ser determinada interpretação a correta, afastando as demais, ele está tentando exercer influência na criação do Direito. Não se trata de atividade jurídico-científica, mas de atividade de política jurídica.

Enquanto na atividade de interpretação pode-se apontar mais de um significado para a norma, na aplicação tem-se de escolher um dos significados possíveis. O aplicador da norma, portanto, não exerce atividade científica, mas política. Atividade de política jurídica, na medida em que aplicação é também criação da norma.

Interessante é a distinção entre *aplicação* e *observância* da norma jurídica. Aplicação é ato de autoridade e se refere sempre a conduta de ou-trem. Observância é a própria conduta de quem cumpre ou observa a norma. Quando a autoridade da Administração Tributária faz um lançamento de tributo, está *observando* a norma que determina o procedimento de lançamento, e está *aplicando* a norma de Direito Tributário material, que incidiu e, por isto, gerou a obrigação tributária.

Capítulo IV OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. Conceito e espécies. 2. Natureza jurídica. 3. Fato gerador: 3.1 Fato gerador da obrigação principal. 3.2 Fato gerador da obrigação acessória. 3.3 Fato gerador e hipótese de incidência. 3.4 Quando se considera consumado o fato gerador. 3.5 Norma geral antielisão. 3.6 Negócios jurídicos condicionais. 3.7 Insitbsistência do fato tributável. 4. Sujeito ativo. 5. Sujeito passivo: 5.1 Convenções particulares. 5.2 Solidariedade: 5.2.1 Beneficio de ordem. 5.2.2 Efeitos da solidariedade. 5.3 Capacidade tributária. 5.4 Domicilio tributário. 6. Responsabilidade tributária: 6.1 Responsabilidade dos sucessores. 6.2 Fusão, transformação ou incorporação. 6.3 Continuação da atividade. 6.4 Responsabilidade de terceiros. 6.5 Responsabilidade por infrações. Sua exclusão pela denúncia espontânea. 6.6 Exclusão da responsabilidade pelo desconhecimento da lei.

1. Conceito e espécies

Já é sabido que a relação entre o Estado e as pessoas sujeitas à tributação não é *relação simplesmente de poder,* mas uma relação jurídica. Essa relação constitui objeto essencial do Direito Tributário, que é de natureza obrigacional, como já ficou esclarecido.

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma *lei* em sentido restrito, salvo em se tratando de obrigação acessória, como adiante será explicado.

A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador,* ou *fato imponível,* nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

A obrigação tributária pode ser principal e acessória.

O objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a *prestação* à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma

quantia em dinheiro. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação principal é uma *obrigação de dar.* Obrigação de dar dinheiro, onde o *dar* obviamente não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico.
O objeto da obrigação acessória é sempre não patrimonial. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação acessória é uma *obrigação de fazer.* Fazer em sentido amplo, como adiante será explicado.
É sabido que *obrigação* e *crédito,* no Direito privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no Direito Tributário brasileiro. O CTN distinguiu a *obrigação* (art. 113) do *crédito* (art. 139). A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a *prestação* respectiva ainda não é exigível. Já o *crédito* tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.
Para fins didáticos, podemos dizer que a *obrigação* tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto o *crédito* tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação.
Na obrigação tributária existe o *dever* do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal) ou, ainda, de fazer, de não fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essas prestações, todavia, não são desde logo exigíveis pelo sujeito ativo. Tem este apenas o direito de fazer contra o sujeito passivo um lançamento, criando, assim, um crédito. O crédito, este sim, é exigível.
Com estes esclarecimentos, podemos tentar definir a obrigação tributária. Diríamos que ela é a *relação jurídica em virtude da qual o particular* (sujeito passivo) *tem o dever de prestar dinheiro ao Estado* (sujeito ativo), *ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.*
A obrigação tributária, como se está a ver, é de duas espécies: *principal* e *acessória.* A obrigação principal, no dizer do CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1^{u}). Tem *sempre* conteúdo patrimonial. Já a obrigação acessória, segundo o CTN, decorre da *legislação* tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2^{a}).

Na obrigação principal a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado. Já na obrigação acessória as prestações positivas a que alude o Código compreendem um fazer, um não fazer, ou um tolerar, como, por exemplo, (a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); e (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar).
A obrigação acessória é instituída pela *legislação,* que é lei em sentido amplo (art. 96). Sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (art. 113, § 2ª). Não implica para o sujeito ativo (fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária. Por isto diz o Código que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária" (art. 113, § 3"). Na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente. Aliás, o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, em linguagem da Teoria Geral do Direito, uma *não prestação,* da qual decorre uma *sanção.* Assim, o § 3fi do art. 113 do Código Tributário Nacional, dizendo que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária," apenas quis dizer que, ao fazer um lançamento tributário, a autoridade administrativa deve considerar o inadimplemento de uma obrigação acessória como *fato gerador* de uma obrigação principal, a fornecer elemento para a integração do crédito tributário.
Muitos autores, influenciados pela doutrina civilista, criticam o emprego da expressão *obrigação acessória* no CTN, sustentando que as impropriamente denominadas obrigações acessórias são simplesmente *deve-res administrativos,* e não *obrigações* em sentido rigorosamente jurídico, porque, segundo afirmam, toda *obrigação* tem conteúdo patrimonial. Além disto, não seriam *acessórias,* porque podem existir independentemente da obrigação principal.
Essa crítica não é procedente. É fruto de uma visão privatista, inteiramente inadmissível em face do Código Tributário Nacional, em cujo contexto o adjetivo *acessória,* que qualifica essas obrigações, tem sentido inteiramente distinto daquele do Direito privado. Por outro lado, no plano

da Ciência do Direito não se pode negar a existência de obrigações acessórias sem conteúdo patrimonial. O ser acessória, em Direito Privado, significa estar ligada a uma outra *determinada* obrigação. O caráter de acessoriedade manifesta-se entre uma determinada obrigação, dita principal, e uma outra, também determinada, dita acessória. No Direito Tributário não é assim, mas o caráter de acessoriedade não deixa de existir, embora sob outro aspecto.
Realmente, em Direito Tributário as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias, pois, neste sentido. Só existem em função das principais, embora não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais.
Um comerciante, ao vender determinada mercadoria isenta de ICMS, é obrigado a emitir nota fiscal. A operação de venda, no caso, não gera a obrigação de pagar o ICMS. Inexiste, portanto, a específica obrigação tributária à qual diretamente esteja ligada a obrigação acessória de emitir a nota fiscal. Não obstante, a emissão da nota fiscal lhe é exigida porque se presta para controlar sua receita, elemento formador da base de cálculo do imposto de renda. Presta-se, ainda, para o controle dos custos ou despesas do adquirente, ou pelo menos para o controle da circulação das mercadorias.
A obrigação acessória, portanto, tem o objetivo de viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais. Justifica-se, assim, sejam qualificadas como acessórias, posto que somente existem em razão de outras obrigações, ditas principais.
2. Natureza jurídica
Quanto ao objeto, as obrigações em geral podem ser de *dar* e *deja-zer,* compreendidas nestas últimas as positivas e as negativas, isto é, as obrigações *âe Jazer, não fazer* e *tolerar.* Esta é a classificação feita pela doutrina dos privatistas. A obrigação tributária *principal* corresponde a uma obrigação de *dar.* Seu objeto é o pagamento do tributo, ou da penalidade pecuniária. Já as obrigações acessórias correspondem a obrigações de *fazer* (emitir uma nota fiscal, por exemplo), de *não Jazer* (não receber mercadoria sem a documentação legalmente exigida), de *tolerar* (admitir a fiscalização de livros e documentos). Mas é conveniente lembrar o que se disse sobre o conceito de obrigação tributária e de sua distinção do

crédito tributário. A rigor, o que corresponde a uma *obrigação* de dar do direito obrigacional comum é o crédito tributário. Tem-se, portanto, dificuldade na determinação da natureza jurídica da obrigação tributária, que na verdade assume característica incompatível com os moldes do Direito Privado. Não chega a ser uma *obrigação,* em rigoroso sentido jurídico privado, mas uma situação de sujeição do contribuinte, ou responsável tributário, que corresponde ao direito potestativo do fisco de efetuar o lançamento.

Quem admitir esse raciocínio dirá que a obrigação tributária, quer principal ou acessória, é simples situação jurídica de sujeição. Quem preferir ficar com o pensamento geralmente difundido nos compêndios da matéria dirá que *a obrigação tributária principal é obrigação de dar,* enquanto *a acessória é obrigação de fazer, não fazer e tolerar.*

No que diz respeito à fonte de que surgem, as obrigações em geral podem ser:

a) *legais,* quando decorrem diretamente da lei;

b) *contratuais,* quando nascem de manifestações de vontade;

c) *decorrentes de ato ilícito,* quando nascem da prática de um ato contrário ao Direito.

A obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência. Decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira com o seu nascimento. A lei cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido. Basta que essa hipótese aconteça, tornando-se concreta, para que surja a obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevante a vontade das pessoas envolvidas.

As fontes da obrigação tributária são a lei e o fato gerador. A primeira é fonte formal. A segunda é fonte material. Ambas indispensáveis. Não há obrigação tributária sem a descrição legal da hipótese de seu surgimento. Mas só a descrição legal não basta. É preciso que ocorra o fato descrito na hipótese. A previsão legal — hipótese de incidência — mais a concretização desta — fato gerador — criam a obrigação tributária.

Pode dizer-se que a obrigação principal decorrente do inadimplemen-to de uma outra obrigação, principal ou acessória, é obrigação decorrente de ato ilícito.

3. Fato gerador

Há quem entenda que todo o Direito Tributário se resume na teoria do fato gerador. Tal assertiva, porém, constitui exagero evidente. É o

mesmo que afirmar que todo o Direito Penal se resume ao estudo da ti-picidade.
Na verdade o estudo do *fato gerador* é de grande importância, mas não constitui sequer especificidade do Direito Tributário. Os *direitos* em geral têm seus fatos geradores. São os fatos jurídicos. O direito que um empregado tem de receber o seu salário nasce do fato da execução do respectivo contrato de trabalho, com a prestação de serviço ao empregador. Essa prestação de serviço, nos termos de um contrato de trabalho, é o fato gerador do *direito* ao salário. Do contrato de *compra e venda* nasce para o comprador o *direito* de receber a coisa comprada, e para o vendedor o *direito* de receber o preço respectivo. A compra e venda é o fato gerador desses *direitos.* E assim por diante. Não existe direito algum que não tenha o seu *fato gerador.*
Ainda que se trate de um *ato jurídico,* no sentido dessa expressão no Direito Civil, o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como/ato. Isto é importante para a compreensão da assertiva pela qual a capacidade tributária passiva independe da capacidade jurídica das pessoas naturais. Realmente, o que se tem em mira ao questionar a respeito da capacidade civil é a validade da vontade manifestada pela pessoa. Assim, se essa vontade é irrelevante na formação da obrigação tributária, não há por que se exigir capacidade jurídica de alguém como condição para que seja sujeito passivo desse tipo de obrigação.

3.1 Fato gerador da obrigação principal

Diz o CTN que *o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência* (art. 114). Analisando essa definição, temos:
a) *Situação,* significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.
b) *Definida em lei,* vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da *situação* cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. Só a *lei* é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, inciso III, do CTN, tendo presente que a palavra *lei* é por este utilizada em sentido restrito.

c) *Necessária,* importa dizer que, sem a *situação* prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.
d) *Suficiente,* significa que a situação prevista em lei é *bastante.* Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.
Diversas têm sido as denominações utilizadas pela doutrina para designar o *fato gerador.* Entre outras: *suporte fático, situação base cie fato, fato imponível, fato tributável, hipótese de incidência.* No Brasil tem predominado, porém, a expressão *fato gerador,* que se deve à influência do Direito francês, sobretudo pela divulgação, entre nós, do trabalho de Gas-ton Jèze, específico sobre o tema.
3.2 Fato gerador da obrigação acessória
O lato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (CTN, art. 115). Nos termos do Código Tributário Nacional esse fato gerador pode ser definido pela *legislação,* e não apenas pela *lei.*
A situação de quem pretende instalar um estabelecimento comercial, por exemplo, faz nascer o dever de requerer inscrição nos cadastros fiscais correspondentes. É uma *situação* de fato que, nos termos da legislação tributária, faz nascer a *obrigação acessória* de pedir as inscrições correspondentes. A situação de quem é estabelecido comercialmente faz nascer as *obrigações acessórias* de não receber mercadorias sem o documento fiscal correspondente e de tolerar a fiscalização em seus livros e documentos.
Uma determinada situação de fato pode ser, ao mesmo tempo, fato gerador de uma obrigação tributária principal e de uma obrigação tributária acessória. Assim, a situação na qual um comerciante promove a saída de mercadorias de seu estabelecimento faz nascer, ao mesmo tempo, a obrigação de pagar o ICMS (obrigação principal) e também a obrigação de emitir a nota fiscal correspondente (obrigação acessória).
3.3 Fato gerador e hipótese de incidência
E importante notar que a expressão *hipótese de incidência,* embora às vezes utilizada como sinônimo *de fato gerador* na verdade tem significado diverso. Basta ver-se que uma coisa é a descrição legal de um fato, e

outra coisa é o acontecimento desse fato. Uma coisa é a descrição da hipótese em que um tributo é devido. Por exemplo: a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Outra coisa é o fato de alguém auferir renda. Por exemplo: João recebeu dividendos de uma sociedade anônima da qual é acionista.

A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto *o fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

E sabido que a validade dos atos jurídicos depende de três requisitos: agente capaz, objeto lícito e possível e forma prevista ou não proibida pela lei (Código Civil, art. 82). Ausente qualquer desses requisitos, o ato é inválido juridicamente. Se aquele que praticou o ato não é juridicamente capaz, ou se o objeto do ato é ilícito ou impossível, ou, finalmente, se não foi observada a forma legalmente prevista, ou se foi adotada uma forma proibida, o ato, em qualquer dos casos, não tem validade jurídica. Pode ser um ato nulo ou anulável, dependendo do caso. Para os fins tributários, porém, essa invalidade é irrelevante.

A ilicitude do ato praticado nada tem a ver com a relação tributária. Isto não implica admitir-se a tributação de atos ilícitos. É indispensável, a este propósito, estabelecer-se uma diferença entre o *ato ilícito* como elemento da *hipótese de incidência do tributo* e a ilicitude que *eventualmente pode verificar-se na ocorrência do fato gerador do tributo.* Uma coisa é considerar-se, por exemplo, a manutenção de casa de prostituição como hipótese de incidência de um tributo. Outra coisa é admitir-se a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos na referida atividade. A hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). E irrelevante que tal aquisição se tenha verificado em decorrência de atividade lícita ou ilícita.

Não se pode, entretanto, admitir um tributo em cuja hipótese de incidência se inclua a ilicitude. A compreensão do que se está afirmando é facilitada pela distinção, inegável, entre *hipótese de incidência* e *fato gerador* do tributo. Cuida-se, com efeito, de dois momentos. O primeiro é aquele em que o legislador descreve a situação considerada necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. Nessa descrição a ilicitude não entra. O outro momento é o da concretização daquela situação le-

galmente descrita. Nessa concretização pode a ilicitude eventualmente fazer-se presente. Aí estará, assim, circunstancialmente. Sua presença não é necessária para a concretização da hipótese de incidência do tributo. Mas não impede tal concretização, até porque, para o surgimento da obrigação tributária, como já visto, a concretização do previsto é bastante. Por isto, a circunstância ilícita, que sobra, que não cabe na hipótese de incidência tributária, é, para fins tributários, inteiramente irrelevante.

Também não importa ao Direito Tributário a natureza do objeto dos atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiros. Nem os efeitos desses atos. Ocorrida a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, abstração deve ser feita da natureza do objeto, assim como dos efeitos dos atos praticados.

Quer se trate de ato, fato, situação jurídica, conjunto de fatos etc, a *hipótese de incidência,* como já sabemos, é sempre considerada como *fato,* objetivamente.

Por isto mesmo não se devem extrair conclusões indevidas da doutrina que afirma a incidência do tributo sobre atos juridicamente inválidos. Não importa ao Direito Tributário a validade jurídica, mas a efetividade e a subsistência dos fatos, de sorte que se o próprio fato, em sua consistência econômica, deixa de existir, não subsiste a relação tributária, como adiante será explicado.

3.4 Quando se considera consumado o fato gerador

O Código Tributário Nacional estabelece regras definidoras do momento em que se considera ocorrido o fato gerador do tributo, mas deixa livre o legislador ordinário para dispor de modo diferente. Liberdade relativa, é certo, pois o legislador há de se manter nos limites do que em cada situação de fato se possa razoavelmente admitir, Não pode estabelecer, por exemplo, que o fato gerador de determinado tributo considere-se consumado *antes* de que esteja *de fato* presente a situação prevista na hipótese de incidência correspondente.

Não dispondo a lei de modo diferente, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, (a) em se tratando de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos geralmente, ou ordinariamente, delas decorrentes, e (b) em se tratando de situação jurídica, desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Não é fácil, na prática, distinguir uma situação de fato de uma situação jurídica, porque nem sempre se consegue distinguir um conceito jurídico de um conceito não jurídico. De todo modo, há situações nas quais se pode razoavelmente dizer que a hipótese de incidência do tributo consubstancia uma situação de fato, e outras nas quais se pode afirmar que ela consubstancia uma situação jurídica.
Assim, se a hipótese de incidência do tributo é uma prestação de serviços de qualquer natureza, pode-se dizer que se tem uma situação de fato. E se a hipótese de incidência do tributo é a propriedade de um bem imóvel, pode-se dizer que se tem uma situação jurídica.
Em se tratando de situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador do tributo desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais, isto é, circunstâncias meramente factuais, necessárias à produção dos efeitos que geralmente delas decorrem. No exemplo acima apontado, tem-se que ocorreu a prestação do serviço no momento em que, de fato, foi exercida a atividade como tal considerada.
Em se tratando de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador do tributo desde o momento em que tal situação esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. Assim, em se tratando da propriedade de um imóvel, somente quando essa propriedade esteja configurada, com o registro do título aquisitivo no órgão competente, é que se considera consumado o fato gerador do tributo.
O tributo somente é devido quando consumado o fato sobre o qual incide a norma de tributação, ou, em outras palavras, quando concretizada a hipótese de incidência tributária. Isto, porém, não quer dizer que para os fins do direito intertemporal o fato gerador do tributo deva ser considerado como fato instantâneo, isoladamente. Para que a segurança jurídica seja preservada, é mister que se tenha em conta, ao interpretar o princípio da irretroatividade das leis, todos os fatos integrantes do conjunto em que se encarta aquele fato final, necessário à concretização da hipótese de incidência tributária. Assim, o fato gerador do imposto de renda, por exemplo, não pode ser considerado apenas naquele instante final do dia 31 de dezembro de cada ano. Nem o do imposto de importação apenas aquele instante em que se procede ao desembaraço aduaneiro.

3.5 Norma geral antielisão

O Congresso Nacional acaba de aprovar lei complementar que introduz alterações no Código Tributário Nacional, entre as quais está a inclusão de um parágrafo único em seu art. 116, estabelecendo que a *autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos pratica-*

dos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Nesse dispositivo, segundo as autoridades da Secretaria da Receita Federal, de onde se originou o projeto respectivo, estaria consubstanciada a *norma geral antielisão,* instrumento de que estaria a necessitar o Fisco para coibir a prática da elisão fiscal e, assim, aumentar a arrecadação.

Embora não exista uniformidade na doutrina, alguns preferem a palavra *evasão* para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra *elisão* para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão, como a palavra elisão, podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga ao dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.

Com efeito, *elisão* é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E *evasão* é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer *elisão fiscal,* no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como *evasão fiscal,* no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos *evasão* para designar a conduta lícita, e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.

Seja como for, essa questão terminológica fica sem importância na medida em que se esclareça o sentido em que se está empregando uma ou a outra expressão.

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), é um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica.

Assim, quando se fala em norma geral antielisão, o que na verdade se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributa-

ria, que o autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas. Abre-se, então, espaço para uma interminável polêmica a respeito dos referidos limites, vale dizer, em torno do efetivo alcance da norma definidora da incidência tributária. Polêmica que nos leva ao terreno da hermenêutica, pois, na verdade, a verdadeira questão que se instaura é urna questão de interpretação jurídica. Assunto vasto e extremamente complexo, cuja abordagem completa certamente aqui não se justifica.

Qualquer que seja a posição que se adote, tem-se de admitir que uma norma geral antielisão nada mais é do que um reforço aos poderes da administração tributária. Colocada, como está, em texto de lei complementar pode ter sua constitucionalidade contestada, pois colide com o princípio da legalidade que tem como um de seus desdobramentos essenciais a tipicidade, vale dizer, a exigência de definição, em lei, da situação específica cuja concretização faz nascer o dever de pagar tributo.

A própria noção de Estado Democrático de Direito não admite uma norma antielisão se esta é vista como atribuição de competência à autoridade da administração tributária para desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos a pretexto de alcançar a capacidade contributiva de quem os pratica. A definição legal do fato gerador do tributo é, sem dúvida, uma garantia fundamental do contribuinte, tal como a definição do crime, a tipificação da conduta criminosa, é garantia do cidadão contra o arbítrio.

Aliás, ainda que residente em norma da própria Constituição, nesta introduzida por Emenda, a norma antielisão, considerada como ampliação da competência tributária, capaz de amofmar o princípio da legalidade, pode ter sua validade contestada em face da cláusula de imodificabilidade albergada pelo art. 60, § 4°, inciso IV, segundo a qual não será objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

Dir-se-á que a norma geral antielisão constitui simplesmente uma diretriz hermenêutica. Apenas aponta um caminho para o intérprete, que deve dar maior importância à realidade econômica do que à forma jurídica. Essa norma simplesmente deixaria expressamente autorizada a denominada interpretação econômica, que já foi objeto de profundas divergências na doutrina dos tributaristas, no Brasil como em outros países.

Trocar o critério jurídico da definição legal das hipóteses de incidência tributária, pelo critério econômico da identificação de capacidade contributiva, seria inaceitável troca da segurança, propiciada pelo princípio de legalidade, pela insegurança que abre as portas para o arbítrio.

3.6 Negócios jurídicos condicionais
Se a lei define como hipótese de incidência de um tributo uma situação jurídica na qual se encarta um negócio jurídico condicional, e não dispõe de modo diverso, considera-se consumado tal negócio, (a) sendo a condição suspensiva, no momento de seu implemento, vale dizer, no momento em que se realiza a condição; e (b) sendo a condição resolutória, desde o momento em que o ato ou negócio jurídico foi celebrado, sendo, neste caso, inteiramente irrelevante a condição.
Considera-se condição suspensiva um evento futuro e incerto de cuja realização se faz depender os efeitos do ato ou negócio jurídico. E condição resolutória, um evento futuro e incerto de cuja realização se faz decorrer o desfazimento do ato ou negócio jurídico.
Se faço a doação de um apartamento e estabeleço que esta somente produzirá efeitos se o donatário casar, o casamento está colocado como condição suspensiva, pois de sua ocorrência fica a depender a produção dos efeitos da doação. Se faço uma doação de um apartamento e estabeleço que a mesma restará desfeita se o donatário casar, o casamento, aqui, é uma condição resolutória. De sua ocorrência resultará o desfazimento do ato.
No primeiro caso, o fato gerador do imposto sobre a doação somente ocorrerá quando implementada a condição, isto é, quando ocorrer o casamento. No segundo, o imposto é devido desde logo, pois a doação produz efeitos desde logo. A condição, neste caso, não tem relevância tributária no que diz respeito ao momento em que se tem como consumado o fato gerador do tributo, embora possa ensejar a restituição deste.
3. 7 Insubsistência do fato tributável
Se alguém realizou a hipótese de incidência tributária mediante um fato circunstancialmente ilícito, nasce e subsiste a relação obrigacional tributária na medida em que subsistir aquele fato no mundo dos fatos, vale dizer, no mundo econômico. Se no mundo dos fatos aquele fato não subsiste, não subsistirão os seus efeitos tributários.
Um exemplo esclarecerá melhor o que estamos afirmando. Se alguém importa mercadoria proibida, mas a importação é consumada, constatado o fato, é devido o imposto de importação, pois na hipótese de incidência da norma tributária não está a licitude como elemento. A autoridade da Administração Tributária pode cobrar o imposto e não tomar conhecimento da ilicitude, que o importador não poderá alegar como excludente da obrigação tributária. Entretanto, se prefere fazer valer a proibição de im-

portar aquela mercadoria e impõe ao importador a pena de perdimento do bem, o imposto não será devido, porque o fato, em sua objetividade, não subsistiu. Não produziu, na realidade econômica, o efeito que lhe é próprio, vale dizer, a integração daquela mercadoria na economia nacional. Por isto mesmo as autoridades da Administração Tributária, acertadamen-te, não cobram os impostos que seriam devidos pela importação de mercadorias nos casos de contrabando ou descaminho. Decretam o perdimento da mercadoria, e os impostos somente serão cobrados se e quando arrematadas em leilão promovido pela Fazenda.

Se a importação de mercadoria proibida foi consumada ao amparo de medida judicial não se pode falar em conduta ilícita. Cuida-se de conduta lícita e são devidos os impostos incidentes sobre tal importação. Se a medida judicial não subsiste, porque objeto de reconsideração pela autoridade que a determinou ou reformada em instância superior, o lato não se transmuda em ilícito. A Ínsubsistência da medida judicial faz com que o importador retorne à situação anterior e a autoridade pode obrigá-lo a devolver a mercadoria ao exportador no Estrangeiro. Se não o faz, no prazo que lhe é para tanto concedido, aí, sim, passa a configurar-se a ilicitude que enseja a apreensão e o perdimento da mercadoria. Ocorrido o desfazi-mento da importação, seja pela devolução da mercadoria ao Exterior, ou pela aplicação da pena de perdimento, tem a Administração Tributária o dever de restituir o^tributo porventura cobrado. Ou o juiz mandará devolver ao importador o depósito que porventura tenha efetuado em garantia do juízo.

A Ínsubsistência do fato tributável, com a completa supressão de seus efeitos econômicos, implica inexoravelmente a impossibilidade de exigência do tributo, porque leva ao desaparecimento do suporte fático de incidência da norma de tributação, que é o signo presuntivo de capacidade contributiva. Assim, tanto do ponto de vista da lógica jurídica formal não se pode mais falar de obrigação tributária, à míngua do fato gerador respectivo, como do ponto de vista axiológico não se pode mais falar de capacidade contributiva, que desaparece com o perdimento da riqueza sobre a qual incidiria o tributo.

4. Sujeito ativo

E importante, para que se tenha idéia adequada dos conceitos utilizados pelo art. 119 do Código Tributário Nacional, recordarmos, aqui, a dinâmica da relação de tributação. Essa relação pode ser vista num momento pré-jurídico. Anterior à estruturação da ordem jurídica. Quando se tem de um lado o Estado em organização e o cidadão que a ele se submete. A

relação de tributação, nesse primeiro momento, é uma relação não definida pelo Direito, corno são, em princípio, todas as relações entre o Estado que se está organizando e seus cidadãos.
Depois que a ordem jurídica é composta, tem-se o poder tributário transformado em competência tributária. Essa competência é exercida nos termos estabelecidos pela Constituição, que a delimita e, sendo o caso, divide entre as várias pessoas jurídicas de direito público interno. No Brasil a competência tributária é exercida através do Poder Legislativo, posto que nossa Constituição adota o princípio da legalidade tributária.
Com a lei de tributação - instrumento pelo qual é definida a situação cuja ocorrência fará nascer a relação jurídica tributária -, o ente público titular da competência tributária exercita essa competência. Nesse momento ainda não se pode falar de obrigação tributária, pois esta só existe em tese, como simples hipótese. Com a concretização da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência nasce, então, a obrigação tributária, que consubstancia a relação de tributação em seu estágio de concreção jurídica.
O art. 119 do Código Tributário Nacional cuida da relação de tributação nesse estágio em que a mesma se apresenta como relação jurídica obri-gacional. Cuida - digamos assim - da obrigação tributária, definindo seu sujeito ativo, que é o titular da competência para lançar e cobrar o tributo.
Como acontece nas relações jurídicas obrigacionais em geral, o sujeito ativo da obrigação é titular da competência para exigir o adimple-mento da obrigação. Isto é ordinário no âmbito do Direito Obrigacional, de sorte que o art. 119 do Código Tributário Nacional nem seria necessário, não fossem o caráter ainda embrionário de nosso Direito Tributário e a necessidade, daí decorrente, da edição de normas para ajudar na construção da doutrina desse importante ramo da Ciência Jurídica.
Aliás, respondendo a afirmações de tributaristas no sentido da desnecessidade de normas no Código Tributário Nacional albergando simples conceitos, Gomes de Sousa disse que elas foram necessárias à época da edição do Código, e que se congratulava com o Brasil pela atual desnecessidade dessas normas. Parece, porém, que elas ainda eram e continuam sendo necessárias, pelo que se vê das divergências colocadas em torno da interpretação de muitas delas, como acontece com o art. 119, que exige ainda explicações doutrinárias embora diga apenas aquilo que seria, com ou sem ele.
A propósito, tem sido colocada a questão de saber se apenas as pessoas jurídicas de direito público podem ser sujeitos ativos da obrigação tributária, ou se também o podem as pessoas jurídicas de direito privado, e até as pessoas naturais.

Na verdade, o sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos do art. 119 do Código Tributário Nacional, não é necessariamente titular da competência para instituir o tributo. Pode ter recebido - de quem tenha essa competência - delegação que o coloca na condição de sujeito ativo da obrigação tributária, sem que tenha a competência para instituir o tributo. O art. 119 há de ser interpretado em consonância com os arts. 6° e *I*[a] do Código Tributário Nacional. Não se há de confundir a competência para instituir o tributo, que decorre da Constituição Federal e é indelegável, com a competência para exigir o tributo na condição de sujeito ativo da respectiva obrigação, que pode decorrer de atribuição feita pela lei, nos termos da ressalva feita pelo art. 7[Q] e seus §§ do Código Tributário Nacional.

Parece que essas dúvidas na interpretação do art. 119 do Código Tributário Nacional decorrem de não se haver definido o que é competência *para exigir* o tributo. Confunde-se o *instituir* com o *exigir.* E não se define adequadamente o que quer dizer *exigir* o tributo. Entretanto, na verdade não há insuficiência na norma em questão por não admitir pessoas jurídicas de direito privado e até pessoas naturais como sujeitos ativos da obrigação tributária.

A falta de compreensão adequada do significado da expressão "titular da competência para exigir o seu cumprimento" - que está no art. 119 do Código Tributário Nacional qualificando o sujeito ativo da obrigação tributária - tem sido a causa das dificuldades na interpretação desse dispositivo legal. Especialmente pelo questionamento a respeito da possibilidade de ser uma pessoa jurídica de direito privado, e até uma pessoa natural, sujeito ativo de obrigação tributária.

É certo que uma pessoa jurídica de direito privado pode receber a atribuição de arrecadar um tributo. E pode até ser destinatária do produto de sua arrecadação. Mesmo assim ela não pode ser qualificada como sujeito ativo da obrigação tributária, por lhe faltar a *competência para exigir o seu cumprimento,* no sentido em que esse *exigir* está empregado no art. 119 do Código Tributário Nacional. Por isto é da maior importância identificarmos o significado daquela expressão.

Na verdade, a expressão "titular da competência para exigir o adim-plemento da obrigação tributária" significa ter condições para promover a execução fiscal, que é o instrumento posto pela ordem jurídica à disposição do sujeito ativo da obrigação tributária para exigir seu cumprimento.

As pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas naturais não podem promover a execução fiscal porque em nossa ordem jurídica não dispõem de competência para constituir o crédito tributário e inscrevê-lo como Dívida Ativa da Fazenda Pública e, assim, criar o título executivo extrajudicial legalmente hábil para instruir a inicial da execução.

Assim, se por *titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária* entendemos a pessoa jurídica que tem condições de constituir o crédito, inscrevê-lo em Dívida Ativa e promover a execução fiscal correspondente, com certeza não podemos colocar nessa condição a pessoa jurídica de direito privado, nem a pessoa natural. Tais pessoas podem receber atribuições de arrecadar o tributo. Não, porém, de exigi-lo, nos termos aqui referidos.
A Constituição atribui às pessoas jurídicas de direito público competência para instituir tributos. É a competência tributária *própria.* Quem a tem pode instituir e arrecadar o tributo, praticando todos os atos a esse fim necessários, desde a edição da lei até os atos materiais de cobrança do tributo. É a essa competência tributária própria que se refere o Código Tributário Nacional ao estabelecer que ela compreende a competência legislativa plena (CTN, art. 6Ü). Só as pessoas jurídicas de direito público, dotadas de Poder Legislativo, são titulares da competência tributária própria.
Pode ocorrer que a lei institua um tributo e atribua a uma autarquia a titularidade da competência para a respectiva administração e arrecadação. É o que ocorre com muitas contribuições especiais, que hoje encontram fundamento no art. 149 da Constituição Federal. Cuida-se, neste caso, de competência tributária *delegada,* que não inclui a competência legislativa.
Se considerarmos tributo as contribuições de seguridade social, teremos uma espécie de competência tributária *própria* da qual é titular pessoa jurídica não dotada de competência legislativa plena. A autarquia pre-videnciária tem competência para edição de normas complementares, que integram a *legislação tributária,* mas são normas infralegais.
As contribuições para a seguridade social caracterizam-se especificamente pelo fato de terem destinação constitucionalmente estabelecida e não integrarem o orçamento da União Federal, posto que constituem a forma pela qual a sociedade financia, diretamente, a seguridade social, nos termos do art. 195 da Constituição Federal de 1988. Tais contribuições, por isto mesmo, não se confundem com as demais *contribuições sociais,* cujo produto tem a destinação que lhe der a lei.
Em princípio, as pessoas jurídicas de direito público podem ser titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (CTN, art. 7°).
Às pessoas jurídicas de direito privado apenas podem ser atribuídas as funções ou encargos de arrecadar, o que não constitui delegação de competência tributária (CTN, art. 7Ü, § 3Ü)- É o que se dá com os Bancos.

A pessoa jurídica de direito público que nascer em virtude do desmembramento territorial de outra assume a posição desta, e utilizará sua legislação tributária até que entre em vigor a sua própria. Isto se a lei não estabelecer de forma diferente (CTN, art. 120). Assim, se é criado um Município pelo desmembramento territorial de outro, ou se é criado um Estado pelo desmembramento territorial de outro, a entidade nova assume de imediato a titularidade ativa das relações tributárias daquela da qual seu território se desmembrou. Poderá a lei que cuidou desse desmembramento estipular de modo diverso, mas, se não o fizer, a entidade nova passará a aplicar a legislação tributária daquela de que se desmembrou, até que tenha a sua própria.

Se a pessoa jurídica foi criada pelo desmembramento territorial de mais de uma outra, vale dizer, se um Estado foi criado pelo desmembramento territorial de mais de um outro, e se a legislação tributária destes é diferente, a lei de criação da nova entidade há de dispor expressamente a respeito de qual será a legislação aplicável pela entidade nova, evitando o conflito. Se não o fizer, aplica-se a legislação mais favorável aos sujeitos passivos, para que não haja tratamento discriminatório dentro de uma mesma unidade.

5. *Sujeito passivo*

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento. O sujeito ativo, como vimos, tem o direito de exigir. O sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objeto. Distingue o CTN os sujeitos passivos da obrigação principal e da obrigação acessória.

Sujeito passivo da obrigação principal, diz em seu art. 121, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O objeto da obrigação principal, recorde-se, é o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. É sempre um *dar,* um *pagar.* O sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é sempre obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, vale dizer, multa. Conforme a sua relação com o fato gerador da obrigação, pode o sujeito passivo ser (a) *contribuinte,* quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. I), e (b) *responsável,* quando, sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. II).

Um exemplo esclarecerá estes conceitos: o *contribuinte* do imposto de renda, conforme o art. 45 do CTN, é o titular da disponibilidade eco-

nômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. É aquele que aufere a renda ou os proventos. Mas a lei pode atribuir à fonte pagadora dessa renda ou desses proventos, a condição de *responsável* pelo recolhimento do imposto correspondente (CTN, art. 45, parágrafo único). A fonte, no caso, é sujeito passivo da obrigação principal, porque está obrigada a fazer o pagamento do tributo. Não é *contribuinte,* porque não auferiu a renda ou os proventos, mas é *responsável,* porque a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.

Vejamos outro exemplo: aquele que transporta mercadorias desacompanhadas dos documentos legalmente exigíveis assume a *responsabilidade* pelo pagamento do ICMS e do IPI porventura incidentes na saída dessas mercadorias. O contribuinte é o comerciante, ou o industrial, que promove a saída da mercadoria. O transportador, na condição referida, é *responsável.*

É importante notar que o conceito de *responsável* tributário, na doutrina elaborada antes do advento do Código Tributário Nacional, é mais restrito. Abrange somente aqueles cujo dever de pagar surge somente como decorrência do inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte. Com o Código, o conceito de *responsável* ampliou-se, passou a abranger até a figura do *substituto,* que por isto mesmo deixou de ser referida nos manuais de Direito Tributário.

E interessante, porém, que se tenha uma noção, ainda que sumária, da antiga construção doutrinária, até porque ela de certo modo ainda pode ser válida atualmente.

Vejamos.

O sujeito passivo pode ser *direto* e *indireto.*

O sujeito passivo *direto* (ou contribuinte) é aquele que tem relação *de fato* com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva. Assim, no imposto sobre a renda, o sujeito passivo *direto* é aquele que aufere a renda. No imposto sobre o consumo, o sujeito passivo direto é o consumidor, e assim por diante.

Por conveniência da Administração tributária, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação *de fato* com o tato tributável, eliminando, ou não, esse dever do contribuinte. Surge, neste caso, o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo *indireto* é aquele que, sem ter relação direta *de fato* com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo.

Essa vinculação do sujeito passivo *indireto* pode dar-se por *transferência* e por *substituição.* Diz-se que há *transferência* quando existe legalmente o sujeito passivo direto (contribuinte) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária.

Diz-se que há *substituição* quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o falo seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados *contribuintes de fato.*
A adequada compreensão da figura do substituto legal tributário exige que se tenha idéia razoavelmente precisa do que seja a capacidade contributiva. Existe substituto legal tributário toda vez que a lei coloca como sujeito passivo da relação tributária uma pessoa qualquer diversa daquela de cuja capacidade contributiva o fato tributável é indicador.
O substituto legal tributário pode ter ou não o *direito* de transferir para o *contribuinte de fato* o ônus do tributo. Na maioria dos casos essa transferência não lhe é proibida, e por isto mesmo tem-se que é permitida, mas não há um direito a essa transferência, que fica a depender de circunstâncias econômicas. Entretanto, como o princípio da capacidade contributiva foi adotado pela Constituição (art. 145, § 1°, da Constituição de 1988), a outorga desse *direito ao reembolso* é necessária à validade jurídica da *substituição,* especialmente nos casos em que o substituto não tenha efetiva capacidade contributiva.
Não obstante a utilidade da doutrina, especialmente no que concerne ao conceito de substituto legal tributário, em face do Código Tributário o sujeito passivo da obrigação tributária principal pode ser classificado em apenas duas categorias: (a) contribuinte e (b) responsável, nos exatos termos de seu art. 121.
O sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa à qual a legislação tributária atribui deveres diversos do dever de pagar. São obrigações de fazer, de não fazer ou tolerar alguma coisa, no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos. O sujeito passivo dessas obrigações acessórias tanto pode ser um *contribuinte* como um terceiro, isto é, uma pessoa que não tenha nenhuma relação direta com o fato gerador da obrigação principal. Qualquer dever diverso do pagamento atribuído pela legislação tributária a qualquer pessoa, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, é obrigação acessória, na linguagem do Código Tributário, e a pessoa a quem seja atribuído esse dever é o sujeito passivo dessa obrigação acessória (CTN, art. 122).
5.1 Convenções particulares
A não ser que a lei específica do tributo estabeleça de modo dileren-te, as *convenções particulares* relativas à responsabilidade pelo pagamen-

to de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias respectivas.

Isto significa que as pessoas podem estipular, entre elas, a quem cabe a condição de *sujeito passivo* da obrigação tributária, ou, em outras palavras, a quem cabe a responsabilidade pelo pagamento de tributos, em certas situações, mas suas estipulações não podem ser opostas à Fazenda Pública. As convenções particulares podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas nenhum efeito produzem contra a Fazenda Pública. Terá esta, não obstante o estipulado em convenções particulares, o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária daquelas pessoas às quais a lei atribuiu a condição de sujeito passivo.

Não se diga que, sendo assim, os contratos que transferem a responsabilidade tributária são inúteis. Na verdade, não obstante ineficazes contra o fisco, eles são de grande utilidade na regulação das relações entre as pessoas que os celebram.

Questão relevante reside em saber se aquele que assume a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, em virtude de contrato com o sujeito passivo da obrigação tributária, tem direito de defesa no processo administrativo de constituição e exigência do crédito tributário. Resposta afirmativa implica admitir que as convenções particulares podem modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária, e isto o art. 123 do CTN não permite. As convenções particulares não operam nenhuma alteração na sujeição passiva tributária. Não obrigam, portanto, a Fazenda Pública a assegurar a quem não participa da relação de tributação o direito de defesa no processo administrativo fiscal de constituição do crédito tributário. O que se obrigou contratualmente obrigou-se perante o sujeito passivo, e não perante a Fazenda. Isto, porém, não quer dizer que esteja obrigado ao pagamento de tributo legalmente indevido. A questão que se estabelece, porém, é entre os signatários do contrato, e o caminho para o resguardo de quem assume, contratualmente, a responsabilidade pelas dívidas tributárias a serem apuradas é a explicitação, no próprio contrato, de que tal responsabilidade pressupõe lhe sejam asseguradas condições de participar do processo administrativo, exercitando os direitos que a lei atribui ao sujeito passivo da relação tributária. Uma cláusula contratual bem redigida, regulando essa responsabilidade, é de grande importância para evitar que o contribuinte pague, sem questionar, tributo indevido, e depois exija do contratualmente obrigado o ressarcimento correspondente.

Mesmo não sendo, como não é, parte na relação tributária, aquele que assumiu contratualmente a responsabilidade pelo pagamento de tributos não pode ser compelido a pagar tributo indevido. Se o sujeito passivo pagou, sem oposição, tributo indevido, não terá o direito de cobrá-lo do con-

tratualmente obrigado, pois a cláusula contratual refere-se, obviamente, aos tributos legalmente devidos. Em qualquer caso aquele que assume, contratualmente, a responsabilidade pelo pagamento de tributos, em face do legítimo interesse de que é titular, pode questionar judicialmente a exigência dos que considerar indevidos. Seja preventivamente, mediante ação declaratória, seja mediante ação anulatória do lançamento respectivo. A impetração de mandado de segurança, porém, depende de prévia notificação do sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos da lei específica.

5.2 Solidariedade

Segundo o Código Civil, solidariedade é a ocorrência de mais de um credor, ou mais de um devedor, na mesma relação obrigacional, cada qual com direito ou obrigado à dívida toda (art. 896, parágrafo único). Importa, aqui, estudar a solidariedade passiva, vale dizer, a ocorrência de mais de um sujeito passivo em uma mesma relação obrigacional tributária.

Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas em lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.

Exemplo típico de solidariedade passiva é o das pessoas casadas em comunhão de bens, relativamente ao imposto de renda. A obtenção de renda pelo marido interessa à mulher, sendo a recíproca igualmente verdadeira. Por isto, marido e mulher são solidariamente obrigados ao pagamento do tributo respectivo.

A existência de interesse comum é situação que somente em cada caso pode ser examinada. A solidariedade, em tais casos, independe de previsão legal. Nem pode a lei dizer que há interesse comum nesta ou naquela situação, criando presunções. Se o faz, o preceito vale por força do

inciso II do art. 124, que admite sejam consideradas solidariamente obrigadas pessoas *sem* interesse comum. Mas haverá defeito de técnica legislativa, que deve ser evitado.

O interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica, como é o caso daquela que se estabelece entre os cônjuges, no exemplo há pouco citado.

5.2.1 Benefício de ordem

A solidariedade tributária não comporta benefício de ordem (CTN, art. 124, parágrafo único). É certo que a solidariedade em princípio não comporta o benefício de ordem, mas o Código afastou qualquer dúvida que pudesse ser levantada a esse respeito.

O que é o benefício de ordem?

É o direito à observância de uma ordem ou seqüência preestabeleci-da para a execução, operando-se esta primeiramente contra um, e só depois contra o outro. Isto é o que se conclui do estabelecido pelo Código Civil, segundo o qual "o fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor". Neste caso nomeará bens do devedor, situados no mesmo Município, livres e desembargados, quantos bastem para solver o débito (art. 827 e seu parágrafo único).

Ressalte-se que o Código Civil, ao cuidar da solidariedade passiva (arts. 275-285), não se refere ao benefício de ordem, de sorte que ele não existe nesse tipo de obrigação mesmo no âmbito do Direito Privado. Não seria possível, portanto, invocar-se a aplicação subsidiária deste, de sorte que o Código Tributário Nacional poderia ter silenciado a respeito. De todo modo, a norma do parágrafo único do art. 124 do Código Tributário Nacional tem função esclarecedora que afasta controvérsias.

As dívidas tributárias, portanto, quando exista solidariedade passiva, podem ser cobradas de qualquer dos sujeitos passivos. Salvo, é claro, a incidência de dispositivo específico de lei tributária.

5.2.2 Efeitos da solidariedade

Se não houver lei dispondo de outro modo, nas obrigações em que existirem obrigados solidários (a) o pagamento efetuado por um aproveita aos demais, isto é, desde que um pague, os demais ficam desobrigados; (b) a isenção ou remissão do crédito tributário respectivo exonera todos os obrigados, a não ser que tenha sido outorgada a um deles em caráter

pessoal, pois neste caso subsiste a solidariedade quanto aos demais, pelo saldo; (c) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais (CTN, art. 125).
Interessante aplicação do preceito pelo qual o pagamento, feito por um dos coobrigados, aproveita aos demais pode dar-se no caso em que um estabelecimento comercial transfira mercadorias para outro, no mesmo Município, sem lançar, e por isto sem pagar, o ICMS respectivo. O mesmo valor que deixa de ser pago pelo remetente, salvo situação excepcional, será pago a mais pelo destinatário, porque este não terá a seu favor o crédito correspondente. Os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica são considerados sujeitos passivos autônomos, mas são, por força de lei, soli-dariamente obrigados pelas dívidas de ICMS uns dos outros. Por isto, o pagamento feito pelo destinatário aproveita ao remetente, do qual nada poderá ser cobrado na situação mencionada.

5.3 Capacidade tributária

As normas do Direito Tributário orientam-se sempre no sentido de atingir a realidade econômica das relações que disciplinam e evitar a fraude. Por isto não se perdem no formalismo dominante em outros ramos do Direito.
Assim é que, sendo o sujeito passivo da obrigação tributária uma pessoa natural, ou física, sua capacidade tributária independe da civil. Mesmo sendo juridicamente incapaz, nos termos do Direito Civil, em face do Direito Tributário tem ela plena capacidade jurídica (CTN, art. 126, inc. I). Também não afetam a capacidade jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária as medidas que importem privação, ou limitação, do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios (CTN, art. 126, inc. II). Assim, aquele que exerce o comércio estando proibido de fazê-lo não é incapaz do ponto de vista tributário. O profissional liberal que, suspenso do exercício profissional pelo órgão fiscalizador respectivo, exerce, assim mesmo, sua profissão é plenamente capaz em face do Direito Tributário. Finalmente, qualquer restrição ou limitação à capacidade jurídica das pessoas é irrelevante no que diz respeito à sujeição tributária passiva.
Sendo o sujeito passivo da obrigação tributária uma pessoa jurídica, a capacidade desta independe de estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional (CTN, art. 126, inc. III). Assim, uma sociedade comercial *irregular,* ou mesmo *de fato,* desde que configure uma unidade econômica ou profissional, pode ser sujeito passivo.
As razões práticas que justificam essas regras sobre a capacidade tributária passiva são evidentes. Não fosse assim, muita gente alegaria inca-

pacidade jurídica, decorrente de menoridade, desenvolvimento mental incompleto ou retardado, entre outros. Ou as pessoas jurídicas alegariam falta de arquivamento de seus atos constitutivos no Registro do Comércio, ou uma irregularidade qualquer, para fugirem às obrigações tributárias.

Também no plano da lógica jurídica justifica-se a regra do art. 126 do Código Tributário Nacional. É que a capacidade jurídica está ligada à questão da vontade como elemento formativo do vínculo jurídico obriga-cional. Qualquer pessoa, para obrigar-se, há de ser juridicamente capaz. Ocorre que a vontade é irrelevante na formação do vínculo obrigacional tributário. Em sendo assim, não tem sentido a exigência da capacidade jurídica como condição para que alguém possa ser sujeito passivo desse tipo de obrigação.

O disposto no art. 126 do CTN há de ser entendido em consonância com o estipulado em seu art. 118. Não se trata de prestigiar a denominada interpretação econômica. É que a obrigação tributária prescinde do elemento volitivo em sua gênese. Nasce dos elementos *lei efato.* Fato objetivamente considerado, fato jurídico em sentido estrito, onde a vontade é inteiramente irrelevante. Nos atos jurídicos em geral a vontade é elemento essencial. Por isto a lei exige para a validade dos atos jurídicos o agente capaz. Agente que tenha vontade juridicamente válida. Como na formação da obrigação tributária não participa o ato, mas simplesmente o fato em sentido estrito, acontecimento considerado apenas em seu aspecto objetivo, é natural que a capacidade jurídica seja irrelevante na formação do vínculo obrigacional tributário.

Não se há de confundir, porém, a capacidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, vale dizer, a capacidade para fazer nascer uma obrigação tributária, com a capacidade para o exercício de direitos nesse vínculo jurídico albergados. Mesmo em se tratando de direitos residentes na relação jurídica tributária, a capacidade de exercício é sempre necessária. Por isto é que a propositura de ação anulatória de lançamento tributário, assim como a defesa na execução fiscal, exigem a capacidade jurídica.

5.4 Domicilio tributário

Em princípio o contribuinte pode escolher o seu domicílio tributário, vale dizer, o local em que manterá as suas relações com o fisco. Mas o CTN estabelece regras limitativas dessa liberdade de escolha, e estipula também regras aplicáveis na hipótese de não usar o sujeito passivo sua faculdade de escolha.

Em se tratando de pessoa natural, se não escolheu seu domicílio tributário, será tido como tal o lugar de sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o lugar considerado como centro habitual de sua atividade (CTN, art. 127, inc. I).
Quanto às pessoas jurídicas de direito privado, entre as quais se incluem as firmas individuais, o lugar da respectiva sede, ou, ainda, em relação a atos ou fatos que derem origem à obrigação, o lugar de cada estabelecimento (CTN, art. 127, inc. II). Se a pessoa jurídica tem um único estabelecimento não há dificuldade, pois o local deste é o domicílio tributário. Se tem vários, pode escolher o domicílio, observando o seguinte:
a) a escolha não pode recair em local fora do território da entidade tributante, por motivos óbvios;
b) no que se refere aos tributos cujo fato gerador se verifica em relação a cada estabelecimento, como acontece, por exemplo, com o ICMS, a legislação específica geralmente exclui essa liberdade de escolha, determinando que o domicílio tributário é o local da sede de cada estabelecimento, que considera, para aquele efeito, contribuinte isolado;
c) quanto aos tributos dos quais, como no imposto de renda, o fato gerador é apurado em relação à empresa, em sua totalidade, prevalece a liberdade de escolha, limitada, porém, pela regra do § 2º do art. 127 do CTN, adiante examinada.
Quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante (CTN, art. 127, inc. III).
Não cabendo, por qualquer razão, uma das regras enunciadas nos três itens do art. 127, acima mencionadas, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que derem origem à obrigação (CTN, art. 127, § 1°). Também assim será na hipótese em que a autoridade administrativa recusar o domicílio eleito, o que é possível se este dificultar a arrecadação ou fiscalização do tributo (CTN, art. 127, § 2°).
Tudo isto pode ser resumido no seguinte:
a) existem tributos cuja legislação específica exclui ou restringe a faculdade de escolha, pelo sujeito passivo, de seu domicílio tributário;
b) nos demais tributos, vigora a liberdade de escolha;
c) a liberdade de escolha não pode ser usada para impedir ou dificultar a arrecadação ou a fiscalização do tributo, pois neste caso poderá ser recusado o domicílio escolhido;
d) ocorrendo a recusa, o domicílio tributário será o do lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

6. Responsabilidade tributária

A palavra *responsabilidade* liga-se à idéia de ter alguém de *responder* pelo descumprimento de um *dever* jurídico. Responsabilidade e dever jurídico não se confundem. A responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento do dever, isto é, à *não-prestação.* É a sujeição de alguém à *sanção.* Tal sujeição geralmente é de quem tem o dever jurídico, mas pode ser atribuída a quem não o tem.

No Direito Tributário a palavra *responsabilidade* tem um sentido amplo e outro estrito.

Em sentido amplo, é *a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária.* Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é *a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.*

No CTN, a expressão *responsabilidade tributária* é empregada em sentido amplo nos arts. 123, 128, 136 e 138, entre outros. Mas também é usada em sentido restrito, especialmente quando o Código refere-se ao *responsável* como sujeito passivo diverso do contribuinte (art. 121, II).

Com efeito, denomina-se *responsável* o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei.

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação pessoa/ e *direta,* pois em assim sendo configurada está a condição de *contribuinte.* Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado *responsável,* vale dizer, sujeito passivo indireto.

A lei pode, ao atribuir a alguém a *responsabilidade* tributária (em sentido restrito), liberar o contribuinte. Mas pode também atribuir responsabilidade apenas supletiva, isto é, sem liberar o contribuinte. E tanto pode ser total como pode ser apenas parcial (CTN, art. 128).

6.1 Responsabilidade dos sucessores

No que se refere à atribuição de responsabilidade aos sucessores, importante é saber a data da ocorrência do fato gerador. Não importa a data

do lançamento, vale dizer, da constituição definitiva do crédito tributário, em virtude da natureza declaratória deste, no que diz respeito à obrigação tributária. Existente esta, como decorrência do fato gerador, cuida-se de sucessão tributária. É isto o que está expresso, de outra forma, no art. 129 do Código.
Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, assim como os créditos tributários relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria relativas aos mesmos, sub-ro-gam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo se no título de transferência do direito há prova de sua quitação (CTN, art. 130).
Assim, se alguém vende um terreno e estava a dever o imposto territorial, ou alguma taxa correspondente a prestação de serviços relacionados com o imóvel, ou uma contribuição de melhoria, o adquirente fica obrigado ao respectivo pagamento. Essa obrigação do adquirente não existirá, porém, se da escritura de compra e venda constou a certidão, do sujeito ativo do tributo, de que o mesmo havia sido pago. A certidão de quitação. E como são exigidas certidões de quitação da Fazenda Pública, tanto federal, como estadual e municipal, para a lavratura de escrituras de venda de imóveis, na prática dificilmente ocorrerá a aludida responsabilidade do adquirente.
As certidões de quitação fornecidas pela Fazenda Pública sempre ressalvam o direito de cobrar créditos tributários que venham a ser apurados. Essa ressalva, porém, não retira da certidão o efeito que lhe atribui o art. 130 do Código Tributário. Se retirasse, aliás, ela não teria nenhum sentido, pois o adquirente ficaria sempre na incerteza, sem segurança para fazer o negócio. A ressalva constante dessas certidões prevalece apenas no sentido de poder o fisco cobrar créditos tributários que porventura venha a apurar, contra o contribuinte, pois a certidão de quitação, mesmo com a ressalva, impede que se configure a responsabilidade tributária do adquirente do bem.
Se o bem imóvel é arrematado em hasta pública, vinculado ficará o respectivo preço. Não o bem. O arrematante não é responsável tributário (CTN, art. 130, parágrafo único). A não ser assim, ninguém arremataria bens em hasta pública, pois estaria sempre sujeito a perder o bem arrematado, não obstante tivesse pago o preço respectivo. Justifica-se o disposto no art. 130 do Código Tributário Nacional porque entre o arrematante e o anterior proprietário do bem não se estabelece relação jurídica nenhuma. A propriedade é adquirida pelo arrematante em virtude de ato judicial e não de ato negociai privado.
O CTN atribui responsabilidade pessoal (a) ao adquirente, ou remi-tente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (b) ao su-

cessor a qualquer título e ao cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo autor da herança até a data da partilha ou adjudicação, limitada, essa responsabilidade, ao valor do quinhão, do legado ou da meação; e, finalmente, (c) ao espólio, pelos tributos devidos pelo autor da herança até a abertura da sucessão (art. 131).
O adquirente, ou remitente, de *quaisquer bens,* sejam móveis ou imóveis, responde pelos tributos relativos a esses bens. Tratando-se de *imóveis,* nos termos do art. 130 do Código Tributário Nacional. Tratando-se de bens *móveis* ou *semoventes,* nos termos do art. 131, 1. As duas normas têm cada qual o seu suporte fático. Foi excluída, pelo Decreto-lei n. 28, de 14.11.1966, a parte final do art. 131, inciso I, que condicionava a responsabilidade ao fato de haver a aquisição ou remição sido feita "com inobservância do disposto no art. 191" do mesmo Código, vale dizer, sem a prova de quitação dos tributos respectivos. Ampliou-se com isso, mais ainda, a abrangência da regra. Já não importa a prova da quitação dos tributos, pois se algum, relativo ao bem, é devido, o adquirente ou remitente responde pelos respectivos pagamentos. Notória, como se vê, a injustiça dessa ampliação. Aliás, parece-nos invocável, havendo quitação dos tributos, a aplicação da regra do art. 130, por integração analógica, segundo o art. 108, I, do CTN. Aplica-se, também, por analogia, a norma do parágrafo único do art. 130 aos casos de arrematação de bens móveis ou semoventes. É inadmissível atribuir-se a alguém que arrematou bens em leilão público a responsabilidade pelos tributos devidos pelo proprietário anterior, ainda que relativos aos próprios bens adquiridos.
Remitente é o que praticou a *remição.* Remissão (com *ss),* mencionada no art. 156, IV, do CTN, significa perdão. Aqui se cuida de *remição* (com f), ato de o devedor pagar a dívida e resgatar um bem.
A remição é instituto de Direito Privado. Dele cuidavam os arts. 802, VI; 815, § 1°; 816, §§ 1° e 5Q; 818; e 849, IV, todos do Código Civil brasileiro de 1916. Note-se, a propósito, que no Código Civil vê-se era diversos dispositivos a palavra "remissão" (com *ss),* que é objeto de notas de rodapé de Theotônio Negrão censurando a redação, que deveria ser "remição" (com *ç).*
No Código Civil/2002 vê-se referência a "remição", embora a publicação oficial contenha a palavra "remissão" (art. 1.436, inc. V), no sentido de resgate da coisa penhorada. O remitente adquire a coisa. Importante, aqui, é ressaltarmos que a palavra "remitente" está utilizada no Código Tributário Nacional com sentido equivalente ao de "adquirente".
Sucessor a qualquer título, a que se refere o art. 131, II, é o que passa a ser proprietário em virtude do falecimento do proprietário anterior. A expressão pode parecer mais ampla, todavia há de ser entendida no contexto em que se encarta, e como o dispositivo fala em tributos devidos

pelo *de cujus, é* evidente que abrange somente a sucessão por causa da morte. Aliás, se assim não fosse ter-se-ia desnecessária repetição das regras anteriores.
A responsabilidade é pelos tributos devidos até a data *da partilha* ou da *adjudicação.* Daí por diante, como proprietário dos bens, o sucessor assume a condição de contribuinte.
Com o Código Civil/2002 o cônjuge passou a ser herdeiro necessário (art. 1.845). Isto, porém, não altera a norma do Código Tributário Nacional; e, seja como for, *meação* e *herança* não se confundem. *Meação* é a parte do patrimônio do falecido a que o cônjuge sobrevivente tem direito segundo o regime de bens adotado no casamento. *Herança* é o que se transfere do cônjuge falecido para seus herdeiros. Daí por que o Código Tributário Nacional se referiu ao *sucessor* e ao *meeiro,* posto que na vigência do Código Civil de 1916 o meeiro podia não ser herdeiro — vale dizer, podia não ser sucessor.
A responsabilidade de um e de outro é limitada. Não vai além do valor do quinhão, para o herdeiro; do legado, para o legatário; e da meação, para o meeiro.
Denomina-se *espólio* o patrimônio de uma pessoa depois de sua morte e antes de concluído o respectivo inventário. E administrado pelo in-ventariante.
Segundo a Lei n. 6.830, de 22.9.1980, o inventariante que, antes de garantido o pagamento dos créditos da Fazenda Pública, alienar ou der em garantia quaisquer dos bens administrados responde pelo valor desses bens (art. 4Q, § 1ü).
Em face do art. 131, I, do CTN, pode ser levantada a questão de saber se o alienante do bem fica liberado, em face da responsabilidade assumida pelo adquirente. Parece-nos que o alienante, devedor do tributo, continua responsável pelo respectivo pagamento, sem prejuízo da responsabilidade assumida pelo adquirente.
6.2 Fusão, transformação ou incorporação
A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra, ou em outra, é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusio-nadas, transformadas ou incorporadas (CTN, art. 132).
Os conceitos de fusão, transformação e incorporação figuram na Lei das Sociedades por Ações. Já estavam no Decreto-lei n. 2.627, de 26.9.1940, e estão agora na Lei n. 6.404, de 15.12.1976, que acrescentou a tais operações a *cisão.*

Fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (Lei n. 6.404, art. 228).
Transformação é a mudança de forma societária. É a operação pela qual uma sociedade passa, sem dissolução e liquidação, de um tipo para outro (Lei n. 6.404, art. 220). Deixa de ser anônima e passa a ser limitada, ou deixa de ser limitada e passa a ser anônima, ou em nome coletivo, ou de capital e indústria, ou outro tipo societário qualquer. A rigor, não há, neste caso, uma sucessão. A pessoa jurídica continua sendo a mesma, apenas adotando *nova forma* jurídica. Daí por que, no Direito privado, recebe tratamento diferente daquele dispensado às operações de fusão, incorporação e cisão, como se pode verificar dos arts. 222, 232, 233 e 234 da vigente Lei das Sociedades por Ações.
Incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (Lei n. 6.404, art. 227).
Pela *cisão,* a sociedade transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes. Extingue-se a sociedade cindida se houver versão de todo o patrimônio. Havendo versão apenas de parte do patrimônio, divide-se o seu capital (Lei n. 6.404, art. 229).
A sociedade *cindida* que subsistir, naturalmente por ter havido versão apenas parcial de seu patrimônio, e as que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.
Havendo extinção da sociedade cindida, isto é, no caso de versão total, as sociedades que absorverem as parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da cindida (Lei n. 6.404, art. 223). Respondem, assim, obviamente, pelas dívidas tributárias.

6.3 Continuação da atividade

Na hipótese de extinção da pessoa jurídica, também responde por suas dívidas tributárias o sócio, ou seu espólio, que, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual, continua a exploração da respectiva atividade (CTN, art. 132, parágrafo único). Dizemos *também* porque na hipótese de extinção de pessoa jurídica é possível que subsistam outros responsáveis, vale dizer, outras pessoas que respondam pelas dívidas tributárias da pessoa extinta por razões diversas da continuação de sua atividade.
De igual modo, a pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabeleci-

mento comercial, industrial ou profissional e *continuar a respectiva exploração,* sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual, responde pelos tributos relativos ao fundo de comércio ou ao estabelecimento adquirido. Essa responsabilidade é integral se houver o alienante cessado a respectiva exploração. Será subsidiária com o alienante se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão (CTN, art. 133).

Responder *subsidiariamente* significa que em primeiro lugar a dívida há de ser cobrada do alienante do fundo ou estabelecimento, e se este não tiver com que pagar será cobrada do adquirente.

Tal como acontece com o art. 131, I, também o art. 133, I, enseja a questão de saber se o alienante continua vinculado à obrigação tributária. A regra legal diz apenas que o adquirente responde "integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade". Quem diz *integralmente* não está dizendo *exclusivamente.* Pode ocorrer que o adquirente, em virtude de débitos trabalhistas ou mesmo de outros débitos tributários, não tenha condições de fazer o pagamento. Seu patrimônio pode ser insuficiente para garantir o pagamento da dívida tributária que assumiu com a aquisição. O alienante, mesmo havendo cessado a respectiva exploração, continua responsável.

Existem valiosas manifestações em sentido contrário. Não nos parecem, todavia, procedentes. A palavra *integralmente,* no inciso I do art. 133 do Código Tributário Nacional, há de ser entendida como *solidariamente* e não como exclusivamente. O elemento teleológico da interpretação impõe esse entendimento, que afasta a possibilidade de práticas fraudulentas. Havendo mais de uma interpretação possível, não se há de preferir aquela que dá oportunidade para fraudes. O aperfeiçoamento do ordenamento jurídico o exige.

Ressalte-se que o inciso I do art. 109 do Projeto de Lei do Senado n. 173, de 1989, reproduzindo a regra do art. 133 do atual Código Tributário Nacional, consagra nosso entendimento, posto que está assim redigido: "diretamente, como se fosse o próprio contribuinte, mas sem prejuízo da responsabilidade do alienante, se este cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade".

Em síntese, na hipótese do art. 133, inciso I, o adquirente responde solidariamente com o alienante que cessou a exploração do comércio, indústria ou atividade. Já na hipótese do inciso II, o adquirente responde subsidiariamente com o alienante que prosseguiu na exploração, ou iniciou, dentro de seis meses, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou atividade.

6.4 Responsabilidade de terceiros

O art. 134 do CTN estabelece que, nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solida-riamente com este, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, (a) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; (b) os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; (c) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; (d) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; (e) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; (f) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício; (g) os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Essa responsabilidade, porém, segundo esclarece o parágrafo único do mesmo art. 134, não se refere a todo o crédito tributário. Em matéria de penalidade, só alcança as de caráter moratório.
A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.
A responsabilidade dos terceiros, mencionada no art. 134 do Código, só se aplica aos tributos e às penalidades de caráter moratório.
A Lei n. 6.830, de 22.9.1980, embora tenha estabelecido que, "nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da Dívida Ativa ou a concordância da Fazenda Pública" (art. 31), estabeleceu também que, sem prejuízo dessa regra, "o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens" (art. 4Ü, § 1ü).
São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos as pessoas mencionadas no art. 134 do CTN, e ainda (a) os mandatários, prepostos e empregados; (b)

os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (CTN, art. 135).
Note-se que as pessoas mencionadas no art. 134, se agirem com excesso de mandato, infração à lei ou contrato, assumem plena responsabilidade pelos créditos tributários respectivos. Deixam de responder apenas na *impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte,* e passam à posição de responsáveis solidários.
Questão de grande relevância, em matéria de responsabilidade tributária, consiste em determinar o alcance do art. 135, inciso III, do CTN, e assim saber em que circunstâncias os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários dos quais sejam estas contribuintes. É claro que, em se tratando de sociedades nas quais a lei específica não limita a responsabilidade dos sócios, não há qualquer dificuldade. Entretanto, nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada e nas sociedades anônimas a questão é tormentosa.
O considerável número de casos colocados em julgamento pelo Judiciário evidencia a importância prática da questão, e as divergências dos julgados demonstram como a matéria constitui uma questão extremamente difícil.
Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em *diretores, gerentes ou representantes.* Não em *sócios.* Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.
Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. E preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.
Estabelecer quando se caracteriza o excesso de poderes, ou a infração da lei, do contrato ou do estatuto, é questão ainda a carecer de esclarecimentos. Há quem entenda, e assim decidiu, em alguns casos, o Tribunal Federal de Recursos, que o não recolhimento do tributo constitui infração da lei suficiente para ensejar a aplicação do art. 135, III, do CTN. Não nos parece que seja assim. Se o não pagamento do tributo fosse infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade dos diretores de urna sociedade por quotas, ou de uma sociedade anônima, simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade destes em relação ao fisco. Aliás, inexistiria essa limitação mesmo em relação a terceiros.
As leis societárias, mesmo quando limitam a responsabilidade dos sócios, atribuem aos administradores responsabilidade pelos atos pratica-

dos com violação da lei, do contrato ou estatuto. E o próprio art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional estabelece que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

De todos esses dispositivos legais se conclui que a regra é a de que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado *não* respondem pessoalmente pelos tributos devidos por tais pessoas jurídicas. E a exceção é a de que existirá tal responsabilidade em se tratando de créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Não se pode admitir que o nào pagamento do tributo configure a infração de lei capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isto levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção. O não cumprimento de uma obrigação qualquer, e não apenas de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado inadimplente. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável. O que a lei estabelece como regra, isto é, a limitação da responsabilidade dos diretores ou administradores dessas pessoas jurídicas, não pode ser anulado por esse desmedido elastério dado à exceção.

E importante notar-se que a responsabilidade dos sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades, nos termos do art. 135, III, do CTN, é por *obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.* Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser *resultante* de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. Mas tal posição levaria a excluir-se a responsabilidade em exame toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Operar-se-ia, assim, injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo.

O Tribunal Federal de Recursos já decidira que o não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas de empregados e do IPI implica responsabilidade dos diretores de sociedades. O Decreto-lei n. 1.736, de 20.12.1979, estabeleceu que "são solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e

do imposto sobre a renda descontado na fonte" (art. 8D). Essa responsabilidade restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação (art. 8Ü, parágrafo único).
Pode-se questionar a respeito da validade dessa disposição do Decreto-lei n. 1.736, tendo em vista que a responsabilidade tributária é matéria compreendida no campo reservado à lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, da Constituição Federal. De qualquer forma, nota-se que a jurisprudência já se vinha orientando no mesmo sentido da regra em referência, que, assim, praticamente não fez inovação.
Com acerto decidiu o Tribunal Federal de Recursos que, deixando a sociedade de operar, sem ter havido sua regular liquidação, os sócios-ge-rentes, diretores e administradores respondem pelas dívidas tributárias desta. Há, nesses casos, uma presunção de que tais pessoas se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade.
Em conclusão, a questão em exame pode ser assim resumida: (a) os sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, ou anônimas, em princípio não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas tributárias destas; (b) em se tratando de IPI, ou de imposto de renda retido na fonte, haverá tal responsabilidade, por força da disposição expressa do Decreto-lei n. 1.736/79; (c) relativamente aos demais tributos, a responsabilidade em questão só existirá quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pela dívida em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou do estatuto; (d) a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais.
Em síntese, *os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos,* aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, *são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente.*
No 5" Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição, e por isto a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são *pessoalmente* responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.
Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo *direto* da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente.

Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte.

6.5 Responsabilidade por infrações.
Sua exclusão pela denúncia espontânea

O art. 136 parece levar à conclusão de que, pelo menos em princípio, pode haver um *responsável* além do agente. Ou, em outras palavras, po-der-se-ia concluir do art. 136 que, em matéria de penalidades tributárias, não se aplicaria a norma do art. 5º, inciso XLV, da Constituição Federal, pela qual "nenhuma pena passará da pessoa do delinqüente". Não nos parece, porém, seja esta a conclusão mais coerente. A interpretação das normas do CTN não pode afastar, direta ou indiretamente, as regras da Constituição Federal. Cabe ao intérprete descobrir o sentido e o alcance de umas e das outras, de sorte a que resultem compatíveis. Não sendo isto possível, prevalecem, evidentemente, as regras da Constituição.

0 art. 136 do CTN não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas a responsabilidade por culpa presumida. A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou de culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade.

Observe-se também que os arts. 136 e 137 devem ser interpretados em conjunto, e especialmente tendo-se em vista que as infrações à legislação tributária em sua maioria estão hoje definidas como crimes pela Lei n. 8.137, de 1990.

Da maior relevância é a regra do art. 137 do CTN, a saber: "Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

1 — quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração,

mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
II — quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
III — quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;
b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas."
O inciso I do art. 137, acima transcrito, parece albergar uma contradição. O cometimento de infrações, que consubstancia conduta necessariamente ilícita, não seria compatível com o exercício *regular* de administração, mandato, função, cargo ou emprego. A contradição, porém, é apenas aparente, porque a palavra "regular", nesse dispositivo, deve ser entendida como "de acordo com a vontade da empresa". Aquele que age de acordo com a vontade da empresa a que serve não tem responsabilidade pessoal pelas infrações tributárias, pois a responsabilidade tributária em tais casos é da empresa. Pela mesma razão, também não assume responsabilidade pessoal por infrações tributárias aquele que *age no cumprimento de ordem expressa de quem de direito.* A responsabilidade será de quem deu a ordem.
A parte final do inciso I pode parecer supérflua. A primeira parte da ressalva seria suficiente. Pode acontecer, porém, que um empregado pratique infração tributária, como, por exemplo, a emissão de uma nota fiscal com valor inferior ao preço efetivamente praticado, e o faça por ordem expressa do gerente de vendas, que não é proprietário e está agindo contra a vontade e contra os interesses da empresa. Neste caso não se poderia falar no exercício regular das atribuições do empregado. Daí a ampliação da ressalva, feita pela parte final do inciso I, para abranger situações que poderiam não estar abrangidas pela primeira parte do dispositivo.
O inciso II diz respeito às infrações nas quais o dolo específico do agente é elementar. Diz-se que o dolo específico é elementar quanto esteja colocado como elemento essencial para a configuração da infração, vale dizer, quando a própria descrição da infração refere-se à conduta dolosa. A configuração da infração exige a presença da vontade de praticar a conduta ilícita de que se cuida. Já o inciso III diz respeito às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico. Infrações nas quais

o dolo específico não é elementar, vale dizer, infrações que podem ser praticadas com ou sem dolo específico. Mas que, no caso, foram praticadas dolosamente.
A distinção entre as situações previstas nos incisos II e III impõe-se no plano teórico, mas para os fins visados pelo art. 137 do Código Tributário Nacional melhor seria uma norma que abrangesse as duas situações, referindo-se simplesmente às infrações praticadas com dolo específico.
Como não é possível determinar com segurança o elemento subjetivo, a distinção se faz por um critério objetivo: a vantagem. Presume-se ser o cometimento da infração ato de vontade daquele que é o beneficiário do proveito econômico dela decorrente. A norma do inciso III do art. 137 do Código Tributário Nacional adota esse princípio. Assim, se restar comprovado que um empregado vendia mercadorias sem nota fiscal e se apropriava do preço correspondente, em prejuízo da empresa, tem-se que esta não responde pela infração tributária, que é assumida pelo empregado infrator.
É possível, a final, concluir-se que o responsável assume as penalidades tributárias nos seguintes casos:
(a) quando as penalidades decorrerem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (casos do art. 135);
(b) quando se posicionar na qualidade de sucessor em virtude de ato de cuja formação participe a vontade do sucedido (arts. 130; 131, inciso I; 132 e 133).
A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora (CTN, art. 138). Assim, o sujeito passivo que procura o fisco, espontaneamente, e confessa o cometimento de infração não será punido. Sua responsabilidade fica excluída pela denúncia espontânea da infração. Mas se o cometimento da infração implicou o não pagamento de tributo, a denúncia há de ser acompanhada do pagamento do tributo devido.
Pode ocorrer que o contribuinte tome a iniciativa de confessar o cometimento de infração e peça à autoridade para mandar apurar o montante do tributo devido. Neste caso a autoridade poderá arbitrar um valor a ser depositado pelo contribuinte. Se faz esse arbitramento, o depósito do valor correspondente é condição essencial para que a responsabilidade do infrator fique excluída. Na prática, porém, esse arbitramento geralmente não é feito. Se assim ocorre, o depósito, obviamente, não pode ser exigido. Determinado o montante do tributo, o contribuinte deve ser notificado para fazer o respectivo pagamento, sem acréscimo de qualquer penalida-

de. A denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional, exclui qualquer penalidade, inclusive a multa de mora.
Os juros podem ser exigidos com o nome de multa de mora. Não multa e juros. O que pode ser exigido é o pagamento de certa quantia a título de indenização pela mora, quer tenha esta o nome de juros ou de multa. O rótulo é de nenhuma importância. Relevante é o montante cobrado, em relação ao montante pago com atraso, que há de se limitar ao praticado na cobrança dos juros de mora.
Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, *se for o caso,* do pagamento do tributo devido, resta induvidoso que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias.
O cumprimento de uma obrigação acessória fora do prazo legal configura nitidamente uma forma de denúncia espontânea da infração, e afasta, portanto, a responsabilidade do sujeito passivo. Assim, se alguém faz a sua declaração de rendimentos fora do prazo legal, mas o faz espontaneamente, porque antes de qualquer procedimento fiscal, nenhuma penalidade é cabível. Lei ordinária que estabelece o contrário é desprovida de validade, porque conflitante com o art. 138 do Código Tributário Nacional.
Aliás, o atraso no cumprimento de uma obrigação tributária acessória nem pode, a rigor, ser considerado mora. Tradicionalmente o termo "mora" tem sido utilizado para designar o atraso no pagamento, e quando se sustentou a não aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional à multa de mora argumentou-se com a natureza não punitiva, mas simplesmente indenizatória desta.
Seja como for, o certo é que o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja principal ou acessória, constitui uma infração. Assim, se o sujeito passivo da obrigação descumprida resolve, espontaneamente, pelo seu cumprimento, pode fazê-lo sem qualquer penalidade.
O art. 138 do Código Tributário Nacional é um instrumento de política legislativa tributária. O legislador estimulou o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando o sujeito passivo com a exclusão de penalidades quando este espontaneamente denuncia a infração cometida e paga, sendo o caso, o tributo devido.
Já sustentamos, inclusive em edições anteriores deste *Curso,* que, em face do direito vigente, a simples denúncia espontânea da infração tributária, acompanhada de pedido de parcelamento do débito respectivo, não

configura a hipótese de incidência do art. 138 do Código Tributário Nacional, e este foi o entendimento adotado pela jurisprudência predominante, a final consagrado em súmula de sua jurisprudência, pelo antigo Tribunal Federal de Recursos (Súmula 208).
Ocorre que a jurisprudência evoluiu, e a nosso ver evoluiu positivamente, como vamos a seguir demonstrar.
Os dois argumentos geralmente utilizados pelos que sustentam ser o art. 138 do Código Tributário Nacional aplicável aos casos de denúncia espontânea seguida de parcelamento do débito consistem: o primeiro, na interpretação literal do art. 138 que, por não distinguir o pagamento à vista do pagamento em parcelas, abrangeria os dois, certamente aplica-se a ambos; e o segundo, no caráter injusto da interpretação restritiva, que termina por favorecer exatamente os que dispõem de recursos financeiros, e prejudicar aqueles que se encontram em dificuldades.
Tais argumentos não nos parecem aceitáveis, embora tenham sido acolhidos pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.
O primeiro, porque fundado apenas na expressão literal, mostra-se inconsistente na medida em que se pode sustentar, também, o argumento contrário, em face do mesmo dispositivo visto igualmente em sua expressão literal. Realmente, referindo-se à *denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for ocaso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração,* o art. 138 do Código Tributário Nacional deixa fora de dúvida que o pagamento deve ser imediato. Tanto que se o montante a ser pago depender de apuração o contribuinte terá de depositar a importância arbitrada para esse fim pela autoridade competente.
O segundo, embora consistente, na verdade não se presta para demonstrar a tese porque o direito ao parcelamento nem sempre é assegurado apenas aos que demonstrem estar em dificuldades financeiras, e certamente muitos passarão a optar pelo parcelamento de seus débitos se ficarem, mesmo assim, livres das multas.
Mudamos, porém, o nosso ponto de vista porque nos pareceu que existe uma lacuna no sistema jurídico brasileiro, configurada pela ausência de norma reguladora da situação em que se dá a denúncia espontânea seguida de acordo de parcelamento do débito.
Com efeito, diante do cometimento de infrações tributárias existem três situações possíveis, a saber:
a) permanência na situação irregular até que a fiscalização, consta-tando-a, lavre o auto de infração respectivo e assim formule a exigência do tributo;

b) denúncia espontânea da infração, com o pagamento imediato do débito confessado;
c) denúncia espontânea da infração, com o pedido de parcelamento do débito confessado.
Temos, para a situação "a", a norma geral segundo a qual quem pratica infração deve submeter-se à sanção correspondente. O contribuinte que nela se coloca deve pagar as multas previstas na lei tributária. Para a situação 'b" temos a norma especial do art. 138 do Código Tributário Nacional. O contribuinte que nela se coloca tem excluída sua responsabilidade pela infração e, em conseqüência, livra-se da multa correspondente. Finalmente, para a situação "c" não temos norma específica. Resta, portanto, configurada a lacuna em nosso ordenamento jurídico.
A questão que se coloca, então, é de saber se tal lacuna seria daquelas qualificadas como falsas ou políticas, cuja superação deve ficar a cargo do legislador, ou seria uma lacuna verdadeira ou técnica, cuja superação pode ser obra do aplicador da lei. Em outras palavras, a questão que se coloca reside em saber se, diante de uma denúncia espontânea seguida de pedido de parcelamento do débito, deve ser aplicada a norma geral, segundo a qual todos os que cometem infrações devem ser submetidos às sanções correspondentes, ou se esse tratamento cria no sistema um momento de incongruência.
Pensamos que se trata de uma lacuna verdadeira, ou técnica, porque a aplicação da norma geral cria, no caso, um momento de incongruência no sistema. Revela-se extremamente injusta, e além disto flagrantemente contrária ao valor albergado pela norma do art. 138 do Código Tributário Nacional.
Em face do disposto no art. 3°, inciso I, da Constituição Federal, temos o dever de buscar a solução justa. A questão da justiça, em nosso direito positivo, efetivamente, já não é simplesmente filosófica, mas uma questão de constitucionalidade.
Será justo dar ao que confessa a infração e pede o parcelamento o mesmo tratamento aplicável ao que permanece na situação irregular até que seja apanhado pela fiscalização para pedir o parcelamento do débito?
Poder-se-ia sustentar que também não seria justo dispensar àquele que faz a denúncia espontânea, mas apenas pede o parcelamento, o mesmo tratamento dispensado àquele que faz a denúncia espontânea e efetua o imediato pagamento do débito.
Reconheço que já me pareceu inadmissível a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional ao contribuinte que confessa a falta e pede parcelamento do débito confessado exatamente porque isto seria colocá-lo na mesma condição em que fica o contribuinte que confessa a falta e

paga, desde logo, todo o seu débito. Tal interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional implicaria dispensar tratamento igual para situações desiguais. Seria, portanto, contrária ao princípio da isonomia.
Ocorre que o valor a ser pago parceladamente não é igual àquele pago à vista. Além dos juros correspondentes ao período, desde o vencimento do prazo para o pagamento do tributo até a data em que o débito é parcelado, existem os juros do período futuro, isto é, do período que vai da data do parcelamento até a data do efetivo pagamento de cada parcela. Não se pode, portanto, dizer que aplicar o art. 138 do Código Tributário Nacional aos que confessam a infração e pedem parcelamento do débito é tratar igualmente pessoas em situações desiguais. Os juros do período futuro fazem a diferença, que é, no caso, de decisiva importância porque retratam a verdadeira diferença entre as duas situações. Na verdade, a única diferença entre elas está no pagamento imediato, ou em parcelas. A diferença de tratamento jurídico, portanto, deve ser adequada a essa diferença de fato.
É relevante, outrossim, observarmos que o pagamento parcelado do débito é assegurado mesmo aos que se omitem no cumprimento de todas as suas obrigações tributárias, principais e acessórias e, a final, são apanhados em falta pelo fisco. Apurado o valor do débito, mesmo decorrente de auto de infração, pode o contribuinte fazer o pagamento deste em parcelas. Assim, em muitos casos negar a aplicação do art. 138 aos que, em vez de pagar, pedem o parcelamento do débito implica dar a estes o mesmo tratamento que é dado aos que preferiram permanecer na situação irregular até que a Fiscalização, constatando-a, lavrasse o auto de infração respectivo, formulando a exigência. E isto, evidentemente, contraria de modo flagrante o princípio da isonomia.
Por outro lado, a solução do caso pela aplicação da norma geral contraria os valores albergados pela norma do art. 138 do Código Tributário Nacional. Essa norma consubstancia opção valorativa do legislador. Opção pelo uso cio estímulo em vez do castigo, e pelo prestígio à boa-fé do contribuinte que toma a iniciativa de denunciar sua falta.
Opções, aliás, inteiramente corretas. O estímulo é realmente um excelente instrumento de controle social. Melhor, certamente, do que a ameaça de castigo. E o prestígio à boa-fé também constitui excelente meio de melhorar o nível ético da conduta humana. Assim, dúvida não há de que o interesse da Fazenda Publica está melhor preservado com a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional a todos os casos em que o contribuinte toma a iniciativa de confessar suas faltas e regularizar sua situação perante o fisco, seja com o pronto pagamento dos tributos devidos, seja com o parcelamento de sua dívida.

Um argumento freqüentemente utilizado pelos que sustentam a não aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional aos casos de parcelamento reside em que o contribuinte poderia fazer a denúncia espontânea e pedir o parcelamento de má-fé, apenas para obter a exclusão das penalidades, e depois descumprir o acordo de parcelamento, deixando de pagar as parcelas respectivas.
Tal argumento é inconsistente porque uma vez realizado o acordo de parcelamento a Fazenda Pública tem o crédito líquido e certo, que pode ser objeto de cobrança executiva, e pode exigir, inclusive, a multa decorrente do inadimplemento de sua obrigação pelo contribuinte. Não a multa anterior ao parcelamento, pois a responsabilidade pela infração que a ensejou está definitivamente extinta pela denúncia espontânea da infração, mas a multa pelo descumprimento do acordo de parcelamento.
Em síntese, a questão de ser de uma vez ou parcelado o pagamento do tributo apurado em face da denúncia espontânea da infração é apenas uma questão financeira. Como o parcelamento pode ser concedido mesmo aos que foram apanhados pela Fiscalização em situação irregular, há de ser concedido também aos que confessam espontaneamente a infração. Tal confissão, ainda que acompanhada do pedido de parcelamento, é interessante para o Fisco e, por isto mesmo, deve ser estimulada, nos termos do art. 138 do Código. Lamentamos, pois, que o Superior Tribunal de Justiça tenha mais uma vez alterado sua jurisprudência, voltando a entender que esse dispositivo somente se aplica aos casos de confissão espontânea da infração acompanhada do pagamento integral do tributo devido (EDiv no REsp n. 166.911-SC, *Revista Dialética de Direito Tributário* 88/194-195, janeiro/2003).
6.6 Exclusão da responsabilidade pelo desconhecimento da lei
Em princípio a ignorância da lei não exclui a responsabilidade por seu cumprimento. Ninguém se escusa de cumprir a lei alegando que não a conhece. Nada, porém, é absoluto, tanto que mesmo o Direito Penal, embora diga que "o desconhecimento da lei é inescusável", admite que "o erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço" (CP, art. 21). E responde pelo crime o terceiro que provoca o erro (CP, art. 20, § 2L)).
Assim, não é razoável punir-se o contribuinte que descumpre uma lei tributária porque a desconhece, especialmente quando esse desconhecimento pode, em certa medida, ser imputado ao próprio ente tributante.
Ocorre que Código Tributário Nacional estabelece para os Poderes Executivos Federal, Estaduais e Municipais a obrigação de consolidar

anualmente, mediante decreto baixado até o dia 31 de dezembro de cada ano, a legislação de cada um de seus tributos. Se o Poder Executivo — vale dizer, a Administração Pública, credora do tributo — descumpre o seu dever, e com isto contribui para o desconhecimento da lei tributária, é justo entender-se que não poderá punir o contribuinte que descumpriu a lei tributária. Pode, certamente, exigir o tributo. Neste aspecto aplica-se o princípio segundo o qual ninguém se escusa de cumprir a lei alegando que não a conhece. Não, porém, punir o contribuinte autor de infração para cujo cometimento contribuiu, não cumprindo o seu dever legal.

Capítulo V CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1. Conceito. 2. Constituição do crédito tributário: 2.1 Lançamento. Sua natureza. Legislação aplicável. 2.2 Critérios jurídicos no lançamento. 2.3 Modalidades de lançamento. 2.4 Revisão do lançamento. 2.5 Depósito judicial e lançamento. 3. Suspensão do crédito tributário: 3.1 Moratória. 3.2 Depósito. 3.3 Reclamações e recursos. 3.4 Medida liminar em mandado de segurança. 3.5 Medida liminar e antecipação da tutela. 4. Extinção do crédito tributário: 4.1 Pagamento. 4.2 Pagamento indevido. Restituição: 4.2.1 Extinção do direito á restituição. 4.2.2 Anulamento de decisão denegatória de restituição. 4.3 Compensação. 4.4 Transação. 4.5 Remissão. 4.6 Decadência. 4.7 Prescrição. 4.8 Conversão de depósito em renda. 4.9 Pagamento antecipado e homologação do lançamento. 4.10 Consignação em pagamento. 4.11 Decisão administrativa. 4.12 Decisão judicial. 4.13 Dação em pagamento. 5. Exclusão do crédito tributário: 5.1 Distinções entre isenção, não incidência e imunidade. 5.2 Isenção. 5.3 Classificação das isenções. 5.4 Anistia. 6. Garantias e privilégios do crédito tributário: 6.1 Presunção de jrcuide. 6.2 Concurso de preferências. 6.3 Encargos da massa falida e do concordatário. 6.4 Inventário e arrolamento. Liquidações de pessoas jurídicas. 6.5 Exigência de (jititações.

1. Conceito

Na terminologia adotada pelo CTN, crédito tributário e obrigação tributária são coisas distintas. O crédito decorre da obrigação e tem a mesma natureza desta (CTN, art. 139).

Em primeiro lugar, a lei descreve a hipótese em que o tributo é devido. E a *hipótese de incidência.* Concretizada essa hipótese pela ocorrência do *fato gerador,* surge a obrigação tributária, vale dizer, o vínculo jurídico por força do qual o particular sujeita-se a ter contra ele feito um lançamento tributário. Em face da *obrigação tributária* o Estado *ainda* não pode exigir o pagamento do tributo. Também em face das chamadas obrigações acessórias não pode o Estado exigir o comportamento a que está obrigado o particular. Pode, isto, sim, tanto diante de uma obrigação tributária principal como diante de uma obrigação acessória descumprida, que por isto fez nascer uma obrigação principal (CTN, art. 113, § 3°), fazer um lançamento, constituir um *crédito* a seu favor. Só então poderá exigir o objeto da prestação obrigacional, isto é, o pagamento.

O crédito tributário, portanto, é o *vínculo jurídico, de natureza obri-gacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).*
A obrigação tributária, vale dizer, o poder jurídico de criar o crédito tributário, não é afetada por qualquer circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou excluir sua exigibilidade (CTN, art. 140). O crédito tributário como realidade formal pode ser afetado sem que o seja a sua substância. Assim, se na constituição do crédito tributário, vale dizer, se no procedimento administrativo de lançamento, não foi assegurada oportunidade de defesa ao sujeito passivo, o lançamento é nulo, é de nenhuma validade. Pode ocorrer, então, o anulamenlo do crédito tributário. Não obstante, a obrigação tributária respectiva não foi afetada. Tanto que poderá ser feito um novo lançamento e assim constituído validamente o crédito tributário respectivo.
Pode também ocorrer que um lançamento tributário seja feito sem que tenha ocorrido o fato gerador do tributo. Neste caso não existe obrigação tributária, mas o crédito tributário, como realidade simplesmente formal, existe. Obviamente não tem validade, no caso, o procedimento de lançamento, porque, como norma concreta, individual, está em desacordo com a norma legal, abstrata, que define a hipótese de incidência tributária. E por isto o crédito tributário também não é válido, embora exista.
Uma vez constituído, o crédito tributário somente se modifica, ou se extingue, ou tem a sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não pode a autoridade administrativa dispensar o seu pagamento, nem as suas garantias, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 141). Assim é porque o tributo, por sua própria definição legal, há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º).
2. Constituição do crédito tributário
A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o *lançamento.* Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação. Sem essa homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo *constituído* o crédito tributário. Ainda quando *de fato* seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código

Tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.

2. l Lançamento. Sua natureza. Legislação aplicável

A definição de lançamento está no art. 142 do Código Tributário Nacional, que entretanto não deve ser interpretado literalmente, porque alberga duas impropriedades. A primeira consiste em dizer que no lançamento se tem de *calcular* o montante do tributo devido. E sabido que existem os denominados tributos fixos, cujo montante independe de cálculo. E sabido também que no crédito se incluem as penalidades pecuniárias. Por isto, preferimos dizer que no lançamento se tem de *calcular ou por outra forma definir o valor do crédito tributário.* Por outro lado, a expressão literal do art. 142 do CTN expressa uma contradição em seus próprios termos. Se o lançamento constitui o crédito tributário, tornando líquida e certa a obrigação correspondente, não se compreende que apenas *proponha* a *aplicação* da penalidade cabível, conforme o caso. O que na verdade a autoridade administrativa faz, com o lançamento, é *aplicar* a penalidade. Somente assim é possível determinar o montante do crédito tributário. Sem que esteja aplicada a penalidade não é possível calcular o montante do crédito tributário de cuja constituição se cogita, porque a penalidade pecuniária integra esse montante.

Lançamento tributário, portanto, é *o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.* Esta é a definição de lançamento, contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, com alterações decorrentes da interpretação sistemática da referida norma, como acima demonstrado.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este eqüivale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o *dever* indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lan-

çamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um *direito,* a autoridade tem um *dever.*
A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.
O lançamento, portanto, é *constitutivo do crédito tributário,* e apenas *declaratório da obrigação* correspondente. Por isto, salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributável esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento sua conversão em moeda nacional se faz ao câmbio da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 143). Também por isto a legislação que a autoridade administrativa tem de aplicar ao fazer o lançamento é aquela que estava em vigor na data da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (CTN, art. 144). Em relação às penalidades, todavia, prevalece o princípio do Direito Penal da retroativ idade da lei mais favorável (CTN, art. 106). Aplica-se também ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os po-deres de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, salvo a que atribuir responsabilidade tributária a terceiros (CTN, art. 144, § 1º).
Em resumo, aplicam-se ao lançamento:
a) no que diz respeito à parte substancial, isto é, a definição da hipótese de incidência, da base de cálculo, da alíquota, ou de outro critério de determinação do valor do tributo, e quanto à identificação do sujeito passivo, a lei em vigor na data em que se consumou a ocorrência do fato gerador da obrigação respectiva;
b) relativamente a penalidades, a lei mais favorável ao sujeito passivo;
c) quanto aos aspectos formais, vale dizer, quanto à parte simplesmente procedimental, a lei em vigor na data do lançamento.
O procedimento administrativo de lançamento tem duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a par-

tir daí somente pode ser modificado em virtude de (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração.

Existem, é certo, valiosas manifestações em sentido diverso. O Tribunal Federal de Recursos, por exemplo, entendeu, ao apreciar questões relativas à decadência do direito de constituir o crédito tributário, que a lavratura do auto de infração pela autoridade fiscal não é apenas início de sua constituição, mas com esta se consuma o lançamento, tendo os recursos acaso manifestados na órbita administrativa o só efeito de suspender a exigibilidade do crédito respectivo (AMS n. 78.238-MG, *DJU* de 9.9.1977, p. 6.112; REO n. 51.553-BA, *DJU* de 24.5.1979, p. 4.089, entre muitas outras decisões). Observa-se, entretanto, que o próprio Tribunal Federal de Recursos entendeu ser a garantia do direito de defesa do sujeito passivo da relação tributária essencial ao lançamento. E por isto já decidiu pela nulidade de lançamento em que foi cerceada a defesa do contribuinte (AC n. 52.786-PR, *DJU* de 3.9.1980, e *Ementário do TFR,* n. 15, p. 67). Decidiu, outrossim, que "não justifica a recusa de fornecimento do Certificado de Quitação do FGTS, a existência de débito ainda não constituído na esfera administrativa, por decisão definitiva" (AMS n. 83.601-SP, DJ£/de 6.8.1979, p. 5.739).

A verdade é que, se a oportunidade para o exercício do direito de defesa pelo contribuinte é *essencial* no procedimento administrativo de lançamento, este não se completa com o auto de infração. E que a defesa somente é possível a partir deste, e se exerce precisamente na segunda fase, ou fase contenciosa.

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, liderado, neste particular, pelo eminente Ministro José Carlos Moreira Alves, já decidiu que a decadência só é admissível no período anterior à lavratura do auto de infração, porquanto com este se consuma o lançamento do crédito tributário (REOs ns. 91.019, 91.812 e 90.926, publicados na *RTJ94).* Assim, no plano da Ciência do Direito, o assunto já não comporta dúvida.

2.2 Critérios jurídicos no lançamento

Para evitar surpresas, determina o Código que a modificação introduzida de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (CTN, art. 146).

Não se trata da questão relativa ao erro. Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de tato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.
Há *erro de direito* quando o lançamento é feito *ilegalmente,* em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a *decisão* da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do Direito oferece. Há *mudança de critério jurídico* quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.
Divergindo de opiniões de tributaristas ilustres, admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer *de fato,* quer *de direito.* É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, pelo qual a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. Também irrelevante é a vontade do sujeito passivo. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto.
O Tribunal Federal de Recursos, em acórdão unânime de sua 5ª Turma, da lavra do eminente Ministro Geraldo Sobral, decidiu: "Em decorrência do princípio constitucional da legalidade (CF, arts. 19, I, e 153, § 29) e do caráter declaratório do lançamento, que considera a obrigação tributária nascida da situação que a lei descreve como necessária e suficiente à sua ocorrência (CTN, arts. 113 e 114), admite-se a revisão de ofício da atividade administrativa do lançamento, vinculada e obrigatória, sempre que ocorrer erro de fato ou de direito" (REO n. 94.076-SC, em 31.5.1984, *Ementário de Jurisprudência do* 77*7?, n. 59, p. 60).
2.3 Modalidades de lançamento
Existem três modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação.
Diz-se o lançamento *de oficio* quando é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo.

Qualquer tributo pode ser lançado de ofício, desde que não tenha sido lançado regularmente na outra modalidade.
Por declaração é o lançamento feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à matéria de fato indispensável à sua efetivação (CTN, art. 147).
Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (CTN, art. 150).
Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns tem afirmado. E a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento. E certo que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar expressamente a apuração do valor do tributo devido e a homologação tácita somente acontece se tiver havido o pagamento antecipado. Esta é a compreensão que resulta da interpretação do § 1^{D}, combinado com o § 4^{Q}, do art. 150, do CTN). A homologação tácita, a que se refere o § 4^{Q}, consubstancia a condição de que estava o pagamento a depender para extinguir o crédito tributário. Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos (DCTF, GIA etc), e não efetuou o pagamento, pode a autoridade homologar a apuração de tais valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento, com a multa decorrente do inadimplemento do dever de pagar antecipadamente, sob pena de imediata inscrição do crédito tributário então constituído como Dívida Ativa. Ter-se-á, então, um lançamento por homologação sem antecipação do pagamento correspondente. O que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.
Homologada pela autoridade administrativa a apuração feita pelo contribuinte, deve ser este notificado a fazer o recolhimento correspondente, ou impugnar a exigência, sob pena de inscrição do débito para posterior execução. Não ocorrendo a homologação não existirá o crédito tributário e, assim, não pode a Administração recusar certidões negativas, nem muito menos inscrever em Dívida Ativa o valor declarado.
O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação (CTN, art. 150, § 1ª). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VII, do CTN.

Se a lei fixar um prazo para a homologação, e a autoridade não a praticar expressamente, ter-se-á a homologação tácita no momento em que se expirar o prazo.
Assim, se o sujeito passivo prestou à autoridade administrativa as informações a que estava obrigado sobre a apuração do valor do tributo devido, decorrido o prazo fixado em lei para a homologação, ou, então, não havendo lei que o estabeleça, decorrido o prazo de cinco anos, ocorrerá a homologação tácita e o crédito tributário estará definitivamente extinto pelo pagamento antecipado.
Quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar informações sobre o valor do tributo, por ele apurado, a autoridade administrativa só tomava conhecimento de sua atividade de apuração através do pagamento. Talvez por isto a doutrina chegou a sustentar ser este o objeto da homologação, quando na verdade o objeto da homologação é a atividade de apuração.
Existindo, como atualmente existe para a maioria dos impostos, o dever de prestar informações ao Fisco sobre o montante do tributo a ser antecipado, tais informações levam ao conhecimento da autoridade a apuração feita pelo sujeito passivo, abrindo-se assim ensejo para a homologação, tendo havido, ou não, o pagamento correspondente. Antes, o pagamento era o meio pelo qual a autoridade tomava conhecimento da apuração, podendo haver então a homologação, expressa ou tácita. Agora, o conhecimento da apuração chega à autoridade administrativa com a informação que o sujeito passivo lhe presta nos termos da legislação que a tanto o obriga. A mudança na legislação favoreceu o Fisco, obrigando o contribuinte a dar-lhe conhecimento, antes do pagamento do tributo, da apuração do valor respectivo. O tomar conhecimento da apuração, porém, tem uma significativa conseqüência. Obriga o Fisco a movimentar-se, seja para recusar a apuração feita pelo sujeito passivo e lançar possível diferença, seja para homologar a atividade de apuração e cobrar o tributo apurado e não pago. Se não age, se fica inerte diante da informação prestada pelo sujeito passivo, suportará os efeitos do decurso do prazo decadencial, que a partir do fato gerador do tributo começa a correr, nos termos do art. 150, § 4^{U}, do Código Tributário Nacional.
Tendo sido prestadas as informações e feito o pagamento antecipado, o decurso do prazo de cinco anos a partir do fato gerador da respectiva obrigação tributária implica homologação tácita. O crédito tributário estará constituído pelo lançamento e extinto pelo pagamento antecipado. Tendo sido prestadas as informações e não efetuado o pagamento antecipado não se opera a homologação tácita, porque esta tem apenas a finalidade de afirmar a exatidão do valor apurado, para emprestar ao pagamento antecipado o efeito extintivo do crédito.

As leis geralmente não fixam prazos para a homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º).
O lançamento por homologação também é conhecido como *antolan-çamento.* Mas como o Código diz ser a atividade de lançamento privativa da autoridade administrativa, evidentemente não se pode cogitar de um lançamento leito pelo sujeito passivo. Embora faça ele todo o trabalho material, o lançamento, no caso, só se opera com a homologação.
2.4 Revisão do lançamento
Os lançamentos em geral podem ser objeto de revisão, desde que constatado erro em sua feitura e não esteja ainda extinto pela decadência o direito de lançar. Tanto o lançamento de ofício, como o lançamento por declaração, e ainda o lançamento por homologação, podem ser revistos.
A revisão pode dar-se de ofício, vale dizer, por iniciativa da autoridade administrativa, e a pedido do contribuinte, caso em que pode configurar-se a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, e não se deve confundir revisão de ofício com lançamento de oficio. A revisão de ofício pode dar-se em qualquer das modalidades de lançamento. Assim, um lançamento por homologação pode ser objeto de revisão de ofício, nos casos em que a autoridade discorda do valor apurado pelo contribuinte. Nestes casos não se deve falar de lançamento de ofício, mas de revisão de ofício de um lançamento por homologação.
A distinção entre o lançamento de ofício e a revisão de ofício do lançamento por homologação é de grande importância para a determinação do prazo de decadência do direito de lançar, tema a respeito do qual a jurisprudência ainda vem cometendo equívocos.
Ocorre a revisão de ofício de um lançamento por homologação quando, depois da homologação consubstanciada em algum ato através do qual a autoridade administrativa manifesta-se pela exatidão do valor apurado pelo contribuinte, e que faz existente o lançamento como procedimento administrativo, a autoridade constata um erro que a justifica. Isto acontece, por exemplo, quando o valor apurado e não pago é objeto de cobrança administrativa ou judicial, e depois a fiscalização constata ser aquele valor inferior ao efetivamente devido. E ainda quando, tendo sido pago o valor apurado pelo contribuinte, ocorre uma fiscalização que afirma a final a regularidade daquela apuração, indicando, no respectivo termo de encerramento, não haver constatado qualquer irregularidade. Ou simples-

mente não lavra auto de infração, o que corresponde à afirmação implícita de não haver sido constatada qualquer irregularidade, Nesses casos tem-se consumado o lançamento por homologação, e, se mais tarde alguma irregularidade é constatada antes de consumada a decadência, pode dar-se, de oficio, a revisão desse lançamento.

Não se pode falar em revisão de ofício de lançamento por homologação quando esta tenha sido tácita. Neste caso não é possível a revisão do lançamento porque consumada a decadência do direito de lançar, e a revisão só pode ser iniciada enquanto não extinto esse direito da Fazenda Pública (CTN, art. 149, parágrafo único).

Ocorre revisão de ofício de lançamento por declaração quando a autoridade administrativa constata, por qualquer meio, a inexatidão na declaração oferecida pelo contribuinte. Neste caso é cabível a penalidade prevista em lei para o lançamento de oficio.

Ocorre revisão de ofício de lançamento de ofício quando a autoridade administrativa, responsável pelo lançamento, verifica ter havido na feitura deste um erro que justifica a revisão, e então a realiza, retificando, para mais ou para menos, o valor do crédito tributário respectivo. Neste caso, como não se pode imputar ao contribuinte a responsabilidade pelo erro, não cabe a imposição de penalidade, nem mesmo multa de mora, ainda que da revisão resulte aumento do valor do crédito tributário. É que não houve infração, nem o contribuinte estava em mora.

A revisão de ofício, tanto do lançamento de ofício como do lançamento por declaração, só é possível enquanto não extinto o direito de lançar (CTN, art. 149, parágrafo único), que se opera em cinco anos, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional.

A revisão do lançamento de qualquer modalidade pode dar-se também por provocação do sujeito passivo da obrigação tributária. Neste caso, por força do art. 138 do Código Tributário Nacional, não cabe a imposição de qualquer penalidade.

2.5 Depósito judicial e lançamento

O crédito tributário tem sua exigibilidade suspensa pelo depósito do seu montante integral. Esse depósito pressupõe a existência de crédito tributário, vale dizer, pressupõe um precedente lançamento. Ocorre que tem sido admitido o depósito do montante do tributo mesmo nos casos em que não existe ainda lançamento, e, por isto, foi suscitada a questão de saber se, mesmo tendo sido feito o depósito, a Fazenda Pública terá ainda de fazer o lançamento correspondente, sem o quê o direito de constituir o crédito tributário poderia ser atingido pela decadência.

O Superior Tribunal de Justiça tem decisões no sentido de que a feitura do depósito não impede o lançamento, e que este é necessário para evitar a decadência, e que, decorrido o prazo decadencial, o depósito deve ser liberado para o autor, mesmo quando a ação seja julgada a favor da Fazenda. Não nos parece, porém, que seja assim.
Com o depósito desaparece inteiramente a necessidade de lançamento de ofício, que teria por finalidade fazer líquida e exigível a obrigação tributária. A liquidez é alcançada no momento em que se afirma ser o depósito integral, e a exigibilidade, que o depósito mantém suspensa, se faz absolutamente desnecessária, porque a Fazenda não precisará mais de promover a cobrança. A conversão em renda, mero efeito da sentença a favor da Fazenda, extinguira o crédito tributário correspondente.
3. Suspensão do crédito tributário
O *crédito tributário,* por sua própria natureza, é exigível. A exigibilidade, que decorre da liquidez e certeza, é atributo essencial dele. Constituído o crédito tributário nasce a exigibilidade. Por isto mesma a Fazenda Pública, que não tem ação para cobrar a obrigação tributária — desprovida, esta, dos atributos de liquidez, certeza e exigibilidade —, tem ação de execução para haver o crédito tributário. E pode formalizar, unilateralmen-te, o título executivo, que é a certidão de inscrição desse crédito como Dívida Ativa.
A exigibilidade do crédito tributário, porém, pode ser suspensa.
A suspensão, nos termos do que estabelece o art. 151 do Código Tributário Nacional, pode dar-se inclusive durante o procedimento de sua constituição, antes de sua constituição definitiva, pelo ato administrativo que o declara, encerrando o procedimento administrativo de lançamento. Por isto se diz que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode ser:
a) prévia, operando-se antes do surgimento da própria exigibilidade, porque no curso do próprio procedimento de constituição do crédito, caso em que mais propriamente se devia dizer *impedimento,* em lugar de suspensão; e
b) posterior, operando-se depois que o crédito está constituído e por isto mesma é exigível.
Nos termos do art. 151 do CTN, suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (a) a moratória; (b) o depósito de seu montante integral; (c) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (d) a concessão da medida liminar em mandado de segurança; (e) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; e (f) o parcelamento.

As reclamações e os recursos, evidentemente, constituem modalidade de suspensão necessariamente prévia, pois o crédito tributário definitivamente constituído não mais comporta tais medidas. A rigor, o que aqui denominamos *suspensão prévia* não caracteriza *suspensão,* mas *impedimento.* As reclamações e os recursos na verdade não *suspendem* a exigibilidade do crédito tributário, pois, ao serem interpostos, o crédito ainda não está definitivamente constituído e, assim, não é exigível — e não se pode cogitar de suspender algo que ainda não existe. A exigibilidade nasce quando já não cabe reclamação nem recurso contra o lançamento respectivo, quer porque transcorreu o prazo legalmente estipulado para tanto, quer porque tenha sido proferida decisão de última instância administrativa.

Como a interposição de reclamações ou de recursos impede o surgimento da exigibilidade e, até, do próprio crédito tributário, a norma que exige o depósito como condição para o conhecimento de reclamações ou recursos, além de ser inconstitucional, porque restringe indevidamente o exercício do direito de defesa, contraria o Código Tributário Nacional.

A suspensão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes ou conseqüentes da obrigação principal respectiva (CTN, art. 151, parágrafo único). E razoável que seja assim porque as obrigações acessórias ligam-se, em princípio, à obrigação principal, e nada tem a ver com a exigibilidade do crédito tributário. A exigibilidade de uma obrigação acessória se traduz, aliás, apenas, na possibilidade de aplicação da multa correspondente a seu inadimplemento, e conseqüente constituição do crédito tributário, cujo conteúdo é, precisamente, aquela multa.

3.1 Moratória

Moratória significa prorrogação concedida pelo credor, ao devedor, do prazo para pagamento da dívida, de uma única vez ou parceladamente.

No Direito Tributário também é assim. Moratória é prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário, com ou sem parcelamento. É a única das formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário disciplinada no CTN, certamente por não ter, como as demais, caráter processual.

Situa-se a moratória no campo da *reserva legal.* Sua concessão depende sempre de lei (CTN, art. 97, inc. VI). Quando em caráter geral resulta diretamente da lei, e quando em caráter individual depende de autorização legal.

Pode ser concedida em caráter geral pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira, mas a União Federal

pode concedê-la também em relação a tributos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que o faça simultaneamente em relação aos tributos seus e às obrigações de direito privado (CTN, art. 152,1).
Pode parecer que a concessão de moratória pela União relativamente a tributos estaduais e municipais configura indevida intervenção federal e que a norma do art. 152, inciso II, alínea "b", não teria sido recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Ocorre que tal moratória deve ser em caráter geral e, assim, concedida diretamente pela lei, além de somente ser possível se abrangente dos tributos federais e das obrigações de direito privado. O que a Constituição veda é a discriminação contra Estados e Municípios. A União não pode legislar impondo a estes, enquanto credores, restrições que não sejam impostas aos demais credores.
Em caráter individual, a moratória é concedida por despacho da autoridade da Administração tributária para tanto autorizada por lei. A lei há de ser da pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira a moratória, ou da União quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, desde que também autorize a concessão de igual favor relativamente aos tributos federais e às obrigações de direito privado.
A lei concessiva de moratória pode determinar que a mesma só se aplica em determinada região do território da pessoa jurídica que a expedir ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos (CTN, art. 152, parágrafo único).
A lei que conceder moratória em caráter geral fixará, além de outros requisitos, (a) o prazo de duração do favor e o número e vencimentos das prestações, se for o caso; (b) os tributos a que se aplica, se não abranger a todos. Além destes, a lei que autorizar a concessão de moratória em caráter individual fixará, ainda, (a) as condições para concessão do favor; (b) se for o caso, o número de prestações e seus vencimentos, podendo atribuir à autoridade administrativa essa fixação; (c) as garantias a serem oferecidas pelo beneficiário.
Se a lei não dispuser expressamente de outro modo, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo (CTN, art. 154).
São excluídos do benefício da moratória os que agirem com dolo, fraude ou simulação para obtê-lo. Provado o vício, é como se não houvesse sido concedido o favor.
A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será *revogada* de ofício, diz o art. 155 do CTN, sempre que se

apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor. Há no dispositivo evidente impropriedade terminológica. Pode, e deve, a Administração Pública *anular* seus próprios atos quando verifique terem sido praticados com infração à lei. Se a concessão da moratória se deu com alguma infração à lei, é caso de anulamento do ato.

Com o anulamento da moratória torna-se o respectivo crédito tributário exigível. E então cobrado com os respectivos juros de mora. E com a penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiário, ou terceiro em proveito deste.

Suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, I), a moratória suspende, por conseqüência, o curso da prescrição. Mas o art. 155, parágrafo único, do CTN admite o curso da prescrição durante a moratória, quando estipula que, não tendo havido dolo ou simulação do beneficiário, ou terceiro em proveito deste, a revogação da moratória só pode ocorrer antes de prescrito o direito à cobrança do crédito respectivo.

A Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, incluiu um novo inciso no art. 151 do CTN, prevendo como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário *o parcelamento.* E mais uma inovação inteiramente inútil porque o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória.

Com a referida lei complementar, outrossim, ficou estabelecido que a concessão do parcelamento não exclui a incidência de juros de mora. Deve-se entender que os juros de mora devidos até a data do parcelamento devem ser neste incluídos, pois não é razoável entender-se que uma vez deferido o parcelamento e fixado o vencimento das respectivas parcelas, a estas devam ainda ser somados juros de mora. A menos, é claro, que o pagamento da parcela ocorra depois do respectivo vencimento, vale dizer, a menos que ocorra mora no pagamento da parcela.

3.2 Depósito

O sujeito passivo *pode* depositar o montante do crédito tributário, com o fim de suspender a exigibilidade deste. O depósito pode ser (a) prévio, isto é, anterior à constituição definitiva do crédito, e (b) posterior, quando feito depois da constituição definitiva do crédito. Se prévio, não impede a marcha do processo administrativo de lançamento, mas impede a cobrança do crédito respectivo. Impede a exigibilidade. Se posterior, suspende a exigibilidade do crédito.

Para suspender a exigibilidade do crédito tributário o depósito deve corresponder ao valor deste tal como pretendido pela Fazenda Pública.

Montante integral é o valor pretendido pela Fazenda, e não aquele efetivamente devido. O depósito é feito exatamente nos casos em que o contribuinte entende não ser devido o tributo. Se entende que o valor devido é menor, correto será pagar o que considera devido e depositar apenas o que entende ser indevido.
Suspensa a exigibilidade, suspensa ficará a prescrição. Há, é certo, manifestações doutrinárias em contrário, mas a disputa não tem sentido prático, porquanto, vencido o sujeito passivo no litígio em função do qual fizera o depósito, é este convertido em renda do sujeito ativo, que não necessitará, assim, de ação para a cobrança respectiva.
O Superior Tribunal de Justiça tem decisões no sentido de que se o depósito é feito sem que exista lançamento, o que geralmente acontece em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a Fazenda terá de fazer o lançamento, sem o quê, uma vez decorrido o prazo de decadência, não poderá mais fazê-lo, e o depositante terá direito ao levantamento do depósito mesmo que a sentença, a final, tenha decidido ser devido o tributo. Há, todavia, um equívoco nesse entendimento, pois, uma vez efetuado o depósito, está realizada a atividade apuratória do valor do tributo, tanto quanto nas hipóteses de pagamento, ensejando o lançamento por homologação. Expressa, nos casos em que a Fazenda aceita expressamente que o valor depositado corresponde ao que pretende arrecadar, ou tácita, nos casos em que decorre o prazo decadencial sem sua manifestação.
Se o depósito é feito exatamente para a garantia do juízo, vale dizer, para garantir a eficácia da sentença, não é razoável admitir-se seja liberado a favor da parte vencida.
O depósito não é obrigatório, isto é, não constitui condição para que o sujeito passivo possa impugnar a exigência. Antes da constituição definitiva do crédito tem o só efeito de eximir o sujeito passivo do ônus da correção monetária do crédito respectivo, eis que a suspensão da exigibilidade já é obtida com a simples interposição de reclamação ou recurso. Vencido o sujeito passivo na esfera administrativa e assim constituído definitivamente o crédito tributário, o depósito é convertido em renda da entidade tributante, salvo se o sujeito passivo ingressar em Juízo, no prazo de trinta (30) dias, discutindo a exigência.
Depois da constituição definitiva do crédito, o depósito, quer tenha sido prévio ou posterior, tem o mérito de impedir a propositura da ação de cobrança, vale dizer, da execução fiscal, porquanto fica suspensa a exigibilidade do crédito.
A Lei n. 6.830, de 22.9.1980, estabeleceu que a ação anulatória de lançamento tributário deve ser precedida do depósito do valor do crédito respectivo (art. 38). Essa disposição legal, todavia, é de inconstitucionali-

dade flagrante. Contrariava, claramente, o disposto no art. 153, § 4U, da Constituição Federal anterior, e contraria o art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, sendo, portanto, de nenhuma validade. Por força do art. 16 do Decreto-lei n. 759, de 12.8.1969, os depósitos são feitos na Caixa Econômica Federal, que paga a correção monetária correspondente em favor da parte vitoriosa no litígio. Não paga juros. A matéria era discutível, mas ficou esclarecida com o Decreto-lei n. 1.737, de 20.12.1979.
Nas órbitas estadual e municipal, não havendo legislação específica, é aplicável por analogia (CTN, art. 108, I) a legislação federal. Podem, portanto, os depósitos relativos a créditos tributários dos Estados e dos Municípios ser feitos na Caixa Econômica Federal. De resto, este procedimento a ninguém prejudica.
Tem havido muita controvérsia em torno do procedimento adequado para a feitura do depósito. Há quem entenda que o interessado deve propor ação cautelar inominada. O Tribunal Federal de Recursos decidiu ser desnecessária a ação cautelar, podendo o depósito ser leito nos autos da ação principal (AI n. 54.533-RS, Rei. Ministro Eduardo Ribeiro, *DJU* de 17.10.1988, p. 26.672). Decidiu, outrossim, que, por se tratar de cautelar desnecessária, excluem-se os ônus da sucumbência imputados à União Federal (AC n. 119.534-DF, Rei. Ministro Carlos Mário Velloso, *DJU* de 11.10.1988, p. 25.966).
Parece-nos inexistir interesse processual para a propositura da ação cautelar, posto que não há resistência à pretensão de depositar. Quem eventualmente tem oposto tal resistência é o próprio Poder Judiciário, por intermédio de Juizes exageradamente formalistas, que sempre encontram argumentos para criar problemas, em vez de soluções. Já em edições anteriores temos afirmado que o depósito pode ser feito independentemente de autorização judicial. Como Corregedor no Tribunal Regional Federal da 5ª Região baixamos provimento autorizando o depósito na Caixa Econômica Federal, independentemente de decisão prévia do Juiz. Provimento que se fez necessário para vencer os formalistas renitentes.
Nossa idéia foi adotada também pelos Tribunais Federais da Iª e da 3ª Regiões, e finalmente foi acolhida pelo legislador federal, que disciplinou também a remuneração, assegurando aos depósitos em dinheiro o mesmo tratamento das cadernetas de poupança.(Lei n. 9.289, de 4.7.96, art. 11).
Ao promover a ação anulatória de lançamento, ou a declaratória de inexistência de relação tributária, ou mesmo o mandado de segurança, o autor fará a prova do depósito e pedirá ao Juiz que mande cientificar a Fazenda Pública, para os fins do art. 151, II, do Código Tributário Nacional. Se pretender a suspensão da exigibilidade antes da propositura da

ação, poderá fazer o depósito e, em seguida, juntando o respectivo comprovante, pedir ao Juiz que mande *notificar* a Fazenda Pública. Terá então o prazo de 30 dias para promover a ação.
Julgada a ação procedente, o depósito deve ser devolvido ao contribuinte, e se improcedente, convertido em renda da Fazenda Público, desde que a sentença de mérito tenha transitado em julgado.
Se o processo é extinto sem julgamento de mérito não cabe a conversão do depósito em renda, como erroneamente alguns juizes têm decidido, mas sua liberação em favor do depositante.
A Medida Provisória n. 1.721, de 28.10.98, já convertida na Lei n. 9.703, de 17.11.98, transformou em verdadeiros pagamentos os depósitos, no âmbito federal, na medida em que determinou que estes "serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais".
A doutrina jurídica construiu, ao longo de séculos, conceitos que não podem ser ignorados pelos que elaboram ou aplicam as normas sem graves prejuízos para a Ciência do Direito e para a operacionalidade do ordenamento jurídico, que termina por não alcançar sua finalidade.
Existem, é certo, conceitos de Direito Positivo que podem ser criados e alterados pelo legislador com relativa liberdade, mas existem os conceitos consolidados universalmente, que fazem parte da Teoria Jurídica, e estes, evidentemente, não podem ser atingidos em seus elementos e em seus efeitos essenciais.
Assim é que não se concebe uma *compra e venda* sem o elemento essencial — o *preço* — e sem o efeito que lhe é próprio — a *transmissão da propriedade* da coisa vendida. Pela mesma razão, não pode o legislador determinar que em virtude de uma *hipoteca* a propriedade do bem hipotecado restou *transferida,* ou que da realização de um pagamento não decorre a extinção da dívida a que se refere.
Não basta que se tenha lei. É preciso que se tenha ordem jurídica, e esta inclui a existência de instituições, que não podem ser construídas, ou mantidas, sem respeito aos conceitos consolidados na doutrina jurídica. Sem o respeito pelo significado das palavras e dos princípios consagrados pelo ordenamento.
Assim é que um *pagamento* não será *depósito* apenas porque foi como tal designado em uma lei. O depósito, sabemos todos, não transfere a propriedade do dinheiro depositado. Assim, o depósito feito pelo contribuinte para garantia do juízo não transfere a propriedade do dinheiro depositado para a Fazenda Pública. O depósito de que se cuida não é pagamento, mas uma garantia de que este se fará, se devido, no momento oportuno. Apenas uma aarantia. Sua característica essencial, tratando-se de depósito para ga-

rantia do juízo, como ocorre no caso, é a de permanecer em mãos de terceiro. O depósito é medida preparatória, preventiva ou de segurança, que consiste na entrega de coisa apreendida à guarda ou vigilância de terceiro.
Aliás, o legislador, no caso de que se cuida, traiu-se, e disse que, se a Fazenda for, a final, vencedora no processo, o valor respectivo será "transformado em pagamento definitivo." Se é assim, é porque antes ocorrera um pagamento não-defmitivo, construção que não cabe na cabeça de um jurista, porque evidentemente anômala, desconforme com os princípios e conceitos do Direito.
Por outro lado, depósito não constitui receita pública. Depósito e receita pública são figuras jurídicas inconfundíveis. Receita pública, segundo definição de Baleeiro, "é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo" *(Uma Introdução à Ciência das Finanças,* 13ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116).
Destaque-se, com Aliomar Baleeiro, que "as quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como 'entradas' ou 'ingressos'. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de 'movimentos de fundo', sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos ao governo" (autor, obra e local cits.).
A Lei n. 9.703, de 17.11.98, na verdade converteu os depósitos em pagamentos, pura e simplesmente, determinando que a Caixa Econômica Federal repasse os valores respectivos para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade. E com isto consumou verdadeira expropriação, num atentado claro e ostensivo ao direito de propriedade, que a Constituição expressamente assegura.(CF/88, art. 5ﬁ, inc. XXII).
E certo que também estabeleceu uma forma de restituição privilegiada, para com isto obter a conformação do contribuinte expropriado em seu depósito, determinando que a Caixa lhe faça o pagamento, a débito da Conta Única do Tesouro. Com isto, porém, mais uma vez atentou contra norma expressa da Constituição Federal, segundo a qual "os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim" (art. 100).
Outra conseqüência relevante da Lei n. 9.703/98 é a de impedir a exigibilidade do crédito tributário quando o depósito tenha sido de parte do valor deste. Como a Fazenda Pública obtém a posse do dinheiro depositado, não se justifica mais a cobrança dos denominados *acréscimos legais* a

pretexto de que o depósito de parte do valor do crédito não suspende a exigibilidade deste. Os acréscimos legais, portanto, devem ser calculados apenas sobre a parte não depositada, ou, mais exatamente, sobre a parte *não paga.* O depósito de parte do valor do crédito tributário, agora, elide a cobrança de acréscimos legais sobre ele, da mesma lbrma que o pagamento de parte do valor do tributo devido impede a cobrança de acréscimos legais sobre a parcela paga.

3.3 Reclamações e recursos

A interposição de reclamações e de recursos também suspende a exigibilidade do crédito tributário, desde que seja feita nos termos das leis reguladoras do procedimento tributário administrativo, isto é, nos casos e nos prazos admitidos nessas leis.

Não podem as leis, quer federais, estaduais ou municipais, negar às reclamações e/ou aos recursos esse efeito suspensivo ou, mais exatamente, *impeditivo* da exigibilidade do crédito.

Com efeito, melhor seria dizer que as reclamações e os recursos *impedem* que o crédito se torne exigível, pois na verdade exigível ainda não é ele no momento da interposição, quer da reclamação, quer do recurso, pois só com a constituição definitiva o crédito se torna exigível.

3.4 Medida liminar em mandado de segurança

O mandado de segurança é uma das garantias que a Constituição Federal assegura aos indivíduos para proteção de direito líquido e certo lesado ou ameaçado de lesão por ato de autoridade. Assim, em face de cobrança de tributo indevido pode o contribuinte, em princípio, valer-se do mandado de segurança.

O contribuinte tem o prazo de 120 dias, a contar da ciência do ato de cobrança do tributo que considera indevido, para impetrar o mandado de segurança. Não está, porém, obrigado a esperar que se concretize a cobrança. Pode impetrar o mandado de segurança preventivo, diante da ameaça de cobrança de tributo ilegal, ou inconstitucional.

Com eleito, o cabimento do mandado,de segurança preventivo constitui ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência. O que muita vez tem constituído obstáculo à sua concessão é o desconhecimento da distinção entre este e o mandado de segurança contra a lei em tese, que é, este, sim, inadmissível.

O mandado de segurança deve ser considerado *contra a lei em tese* se impetrado sem que esteja configurada a situação de fato em face da

f
I
d"
qual pode vir a ser praticado o ato tido como ilegal, contra o qual se pede a segurança. Diz-se que é contra a lei *em tese* precisamente porque a lei reguladora da situação não incidiu. Assim, se *pretendo exportar* determinado produto industrializado, e considero inconstitucional a lei que o definiu como semi-elaborado para ensejar a cobrança do ICMS, e por isto impetro um mandado de segurança contra essa cobrança, na verdade estou impetrando um mandado de segurança contra a lei em tese. Não tendo havido a exportação, a cobrança do imposto é simplesmente impossível, daí o descabimento da segurança.
O mandado de segurança é*preventivo* quando, já existente a situação de fato que ensejaria a prática do ato considerado ilegal, tal ato ainda não tenha sido praticado, existindo apenas *o justo receio* de que venha a ser praticado pela autoridade impetrada. É preventivo porque tende a evitar a lesão ao direito, mas pressupõe a existência da situação concreta na qual o impetrante afirma residir o seu direito cuja proteção, contra a ameaça de lesão, está a reclamar do Judiciário.
Em matéria tributária merece o mandado de segurança preventivo especial atenção. O parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional estabelece que "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional". Isto significa que, tendo conhecimento da ocorrência de um fato tributável, a autoridade administrativa não pode deixar de fazer o lançamento correspondente. Assim, editada uma lei criando ou aumentando tributo, desde que ocorrida a situação de fato sobre a qual incide, gerando a possibilidade de sua cobrança, desde logo é viável a impetração de mandado de segurança preventivo. Não terá o contribuinte de esperar que se concretize a ameaça dessa cobrança. *O justo receio,* a ensejar a impetração, decorre do dever legal da autoridade de fazer a cobrança. Não é razoável presumir-se que a autoridade administrativa vai descumprir o seu dever.
Ao receber a petição inicial do mandado de segurança, pode o Juiz, com fundamento no art. 7^{U}, inciso II, da Lei n. 1.533, de 31.12.1951, determinar, liminarmente, que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido. Para tanto basta que seja relevante o seu fundamento e do ato impugnado possa resultar a ineficácia da sentença que acaso venha, a final, a deferir o pedido. Não implica dizer que a cobrança seja indevida. A medida liminar é sempre provisória. Presta-se, apenas, para manter a situação, afastando o ato impugnado até final julgamento, para evitar danos irreparáveis ou de difícil reparação.
A Lei n. 4.348, de 26.6.1964, limitou a eficácia da medida liminar ao prazo de 90 dias, prorrogável por mais 30, quando o acúmulo de processos justificar a prorrogação. A Fazenda Pública, porém, geralmente não se

tem valido desse prazo, respeitando a determinação liminar independentemente dele.

3.5 Medida liminar e antecipação da tutela

A Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, alterou o inciso V, do art. 151, do CTN, que passou a indicar como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributária a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

Fica, assim, afastada a tese restritiva, segundo a qual somente a medida liminar em mandado de segurança podia produzir tal efeito.

4. Extinção do crédito tributário

Extinção do crédito tributário é o desaparecimento deste. Como nas obrigações, em geral sua forma mais comum de extinção é o pagamento, que significa a satisfação do direito creditório.

Como é sabido, os direitos obrigacionais se extinguem pela entrega da prestação respectiva.

A extinção do crédito tributário é matéria compreendida na reserva legal, vale dizer, só a *lei* pode estipular os casos em que se verifica (CTN, art. 97, inc. VI). Isto não significa que somente as causas extintivas previstas no CTN possam ocorrer no Direito Tributário. Há no Direito Privado causas extintivas que, embora não previstas no CTN, aplicam-se em matéria tributária, como veremos adiante.

Pode ocorrer, em certos casos, a extinção de um crédito tributário sem que se verifique a extinção da obrigação tributária correspondente, restando por isto o direito de a Fazenda Pública, mediante novo lançamento, constituir outro crédito. É claro que isto somente acontece quando a causa extintiva tenha afetado apenas *a formalização* do crédito.

Permite o CTN que a lei ordinária disponha sobre os efeitos da extinção do crédito tributário sobre a posterior verificação de irregularidade na sua constituição. Nessa estipulação o legislador está vinculado às normas dos arts. 144 e 149 do Código, que estabelecem, respectivamente, a legislação aplicável ao lançamento e os casos de feitura e revisão deste, de ofício (art. 156, parágrafo único).

O parágrafo único do art. 149 do CTN determina que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. Poderia, assim, parecer que, uma vez extinto o crédito tributário, por qualquer das formas enumeradas no art. 156 do Código, não mais se poderia cogitar de revisão de lançamento. Na verdade, porém, o para-

grafo único do art. 149 refere-se ao direito de a Fazenda Pública *lançar,* e não ao direito de crédito. A extinção do crédito pode afetar, ou não, o direito de lançar, vale dizer, de constituir novo crédito.
Na ausência de lei dispondo quanto aos eleitos da extinção do crédito sobre a ulterior verificação de irregularidade da sua constituição, essa extinção impede qualquer cogitação a respeito. Basta que se verifique qualquer das causas extintivas do crédito, arroladas no art. 156, para que não mais se possa dele cogitar. Mas se a irregularidade implicou pagamento indevido, é cabível a restituição, em face das disposições expressas da lei (CTN, art. 165).
Extinto o crédito, dele não mais se cogita, a não ser para o fim de efetuar a restituição do que tenha sido pago indevidamente. Assim, se a extinção decorreu do pagamento, e se constata que o tributo não era devido, evidentemente cabe a restituição.
A extinção do crédito, repita-se, pode afetar, ou não, o direito de constituir novo crédito. O crédito, como se sabe, é distinto da obrigação. É relação formalizada, acertada, tornada líquida e certa. A extinção do crédito pode afetar, além da forma, também o conteúdo, a própria obrigação tributária. Neste caso não haverá mais direito de lançar porque não existirá mais a relação obrigacional que seria o conteúdo do crédito tributário. E possível, entretanto, que a extinção do crédito afete apenas a forma, sem afetar o conteúdo. Neste caso, em face da subsistência da relação obrigacional, persiste o direito de lançar, vale dizer, de constituir novo crédito tributário.
O art. 156 do CTN arrola, em seus dez itens, onze formas de extinção do crédito tributário, a saber: a) o pagamento; b) a compensação; c) a transação; d) a remissão; e) a decadência; f) a prescrição; g) a conversão do depósito em renda; h) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; i) a consignação em pagamento; j) a decisão administrativa irre-formável; 1) a decisão judicial passada em julgado; m) a dação em pagamento de bens imóveis.
A extinção do crédito tributário, porém, nem sempre implica a extinção da obrigação tributária respectiva. Nas hipóteses de extinção do crédito tributário em decorrência de decisão administrativa irreformável, ou de decisão judicial passada em julgado (letras "j" e "1", acima), não ocorrerá a extinção da obrigação tributária se a decisão extinguir o crédito tributário por vício formal em sua constituição. Nessas duas hipóteses, portanto, pode ocorrer ou não a extinção da obrigação tributária. Se a decisão, seja administrativa ou judicial, extinguir o crédito tributário por entender indevido o tributo respectivo, restará extinto tanto o crédito como a obrigação. Entretanto, se a decisão, seja administrativa ou judicial, extinguir o crédito tributário em virtude de vício formal em sua constituição, afirman-

do, por exemplo, que houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte, não ocorrerá a extinção da obrigação tributária respectiva e a Fazenda Pública poderá fazer novo lançamento, no prazo de cinco anos, que começa da data em que se tornar definitiva a decisão (CTN, art. 173, inc. II).

4.1 Pagamento

Forma ordinária, usual, de extinção do crédito tributário, o pagamento é a entrega ao sujeito ativo, pelo sujeito passivo ou por qualquer outra pessoa em seu nome, da quantia correspondente ao objeto do crédito tributário.

O CTN estabelece, em seus arts. 157 a 163, diversas regras sobre o pagamento, ora simplesmente para evitar dúvidas, ora para introduzir disciplina específica, afastando preceitos do Direito privado.

A imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário, diz o art. 157. O fato de sofrer o sujeito passivo uma penalidade não o desobriga de pagar o tributo. Cometida uma infração, o valor da penalidade respectiva é somado ao valor do tributo acaso devido. Não há substituição do tributo pela multa. Os dois se somam.

No Direito Civil certas cláusulas penais estipuladas para o caso de não cumprimento da obrigação substituem o valor desta. A cláusula penal é, no caso de descumprimento da obrigação, uma alternativa para o credor (Código Civil, art. 918). Não é assim em Direito Tributário.

O pagamento de uma parcela do crédito não importa presunção de pagamento de outras, nem o pagamento de um crédito faz presumir-se o pagamento de outro, referente ao mesmo ou a outros tributos (CTN, art. 158). Cada quitação só vale em relação ao que na mesma está indicado. Assim, o fato de um contribuinte, por exemplo, provar que pagou a última parcela de seu imposto de renda de determinado exercício não faz presumir-se tenha pago as demais parcelas. Nem o fato de haver pago o seu imposto de renda de um exercício importa presunção de haver pago o de outros, nem o IPI, ou outro tributo qualquer. Nem, ainda, o pagamento de determinada quantia a título de imposto de renda de determinado exercício gera a presunção de que o imposto de renda devido seja somente aquele.

Por isto mesmo não tem a Fazenda Pública motivo para recusar o recebimento de um tributo ao argumento de que há dívida, ainda não paga, de outro tributo, ou de que o valor oferecido é menor que o efetivamente devido. Qualquer quantia oferecida pelo sujeito passivo pode ser recebida, sem prejuízo da posterior cobrança da diferença, se for o caso.

O pagamento deve ser feito na repartição competente do domicílio do sujeito passivo, a não ser que a *legislação* pertinente ao tributo respectivo disponha de modo diverso (CTN, art. 159). O sujeito passivo deve

providenciar o pagamento independentemente de cobrança. No Direito privado é que o credor, salvo convenção em contrário, deve receber o seu crédito no estabelecimento ou residência do devedor, e se não lhe é feito o pagamento deve interpelar o devedor para que se considere este em mora. Em Direito Tributário não é assim. O sujeito passivo tem o dever de ir à repartição competente e efetuar ali o pagamento. Hoje os tributos são geralmente pagos em Bancos. A *legislação* assim o determina, como lhe faculta o CTN.
O tempo do pagamento, isto é, o vencimento do crédito tributário, deve ser estabelecido na legislação pertinente a cada tributo. Referindo-se o Código à *legislação* tributária, leva ao entendimento de que o prazo para o pagamento do crédito tributário pode ser estabelecido em norma diversa da *lei.* Em tempo de inflação elevada é de grande importância a questão de saber se o prazo é, ou não, elemento essencial na relação tributária, e, assim, se pode ser, ou não, estabelecido em regulamento ou outra norma infralegal.
Sendo a lei omissa a respeito, o vencimento ocorre trinta dias a partir da notificação do lançamento. Notificado de um lançamento, o sujeito passivo tem o prazo de trinta dias, se outro não estiver previsto na legislação respectiva, para efetuar o correspondente pagamento (CTN, art. 160).
Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, é indispensável que a lei respectiva estabeleça prazo para pagamento, não se lhe aplicando a regra supletiva do CTN à falta de notificação de lançamento. Não existe, no caso, vencimento do crédito tributário, mas pagamento anterior à própria constituição deste.
Pode a legislação de cada tributo conceder descontos pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça (CTN, art. 160, parágrafo único). A antecipação pode ser em relação ao próprio lançamento, como se verifica na legislação do imposto de renda, que faculta o pagamento no ato da entrega da declaração. E pode ser em relação ao vencimento, hipótese de prática generalizada nos Municípios brasileiros relativamente ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.
A caracterização da mora, em Direito Tributário, é automática. Independe de interpelação do sujeito passivo. Não sendo integralmente pago até o vencimento, o crédito é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo da falta, sem prejuízo das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas no CTN ou em *lei* tributária (CTN, art. 161). Note-se que, embora não o diga o art. 97 do CTN, somente a *lei* pode instituir medidas de garantia do crédito tributário. Não atos normativos outros integrantes da *legislação.* Somente a *lei.*
O contribuinte, ou responsável, que formulou consulta ao fisco, dentro do prazo legal para pagamento do tributo, não se considera em falta.

Não estará em mora. O crédito tributário, neste caso, se a final tiver de ser pago, não será acrescido dos juros moratórios, pois não houve mora (CTN, art. 161, § 2U). Claro que a consulta, para produzir esse efeito, há de ser pertinente ao crédito em questão, e formulada dentro do prazo para pagamento do tributo. E há de ser eficaz, nos termos da legislação específica.
A lei pertinente a cada tributo pode fixar a taxa dos juros de mora. Se não o faz, será esta de 1% (um por cento) ao mês (CTN, art. 161, § 1!).
Também quanto à *forma* de pagamento estabelece o CTN regras específicas. Pode ser feito em moeda corrente, cheque ou vale postal (CTN, art. 162, inc. I). Isto significa dizer que o tributo não pode ser pago em *natureza,* isto é, em bens diversos do dinheiro, ou serviços, não obstante o art. 3Ü do Código aparentemente o autorize.
A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente (CTN, art. 162, § 1ü). Para os pagamentos em cheque praticamente não há necessidade de qualquer garantia, pois o crédito pago por esta forma só se considera extinto com o resgate do cheque sacado (CTN, art. 162, § 2U). Se por qualquer motivo o cheque não é pago pelo sacado, é como se não tivesse havido o pagamento do tributo. E isto tem grande importância, pois, se assim não fosse, e ficasse o fisco com o cheque como título de crédito, teria havido a substituição de um crédito tributário por um crédito de natureza cambiaria, despido das garantias e privilégios próprios daquele.
Pode a lei estabelecer que o pagamento de tributo seja feito em es-tampilha, em papel selado, ou por processo mecânico (CTN, art. 162, II). O crédito pago em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela. Não é a aquisição da estampilha, mas sua regular inutilização, que corresponde ao pagamento do tributo. Tal inutilização, se feita pela autoridade administrativa, corresponde a um pagamento puro e simples, feito concomitantemente com o lançamento respectivo. Se feito pelo sujeito passivo, corresponde a um pagamento antecipado, considerando-se o lançamento respectivo dependente de homologação. Assim é em face do §3° do art. 162 do CTN.
Se o sujeito passivo perde ou destrói estampilhas, não tem direito à restituição do que pagou pela aquisição destas. Também não tem direito à restituição se erra no pagamento por esta modalidade, isto é, se inutiliza estampilhas irregularmente, ou em valor superior ao efetivamente devido. Mas se o erro foi imputável à autoridade administrativa, isto é, se esta motivou a indevida inutilização das estampilhas, é devida a restituição. Nada impede, outrossim, que a *legislação* pertinente ao tributo assegure ao sujeito

passivo, expressamente, o direito à restituição em certos casos, eis que o próprio CTN admite sejam assim abertas exceções (CTN, art. 162, § 5°).

Tem o mesmo tratamento do feito em estampilha o pagamento feito em papel selado ou por processo mecânico (CTN, art. 162, § 5Ü).

Se o sujeito passivo tem mais de um débito para com o mesmo sujeito ativo, referentes ao mesmo ou a diferentes tributos, ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, não tem ele direito de escolher qual dos débitos quer pagar. Cabe à autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinar qual dos débitos será quitado, observando obrigatoriamente o seguinte: (a) em primeiro lugar os débitos dos quais o pagador seja o contribuinte e em segundo aqueles dos quais seja ele responsável; (b) primeiramente as contribuições de melhoria, depois as taxas e finalmente os impostos; (c) os débitos mais antigos antes dos mais novos, isto é, dando-se preferência aos que estejam mais próximos da prescrição; (d) dando-se preferência aos de maior valor (CTN, art. 163). Essa regra do Código, todavia, tem pouca ou nenhuma aplicação, eis que os pagamentos são geralmente feitos em estabelecimentos bancários, que não exercem qualquer controle quanto a estes aspectos. A imputação do pagamento, ou, mais exatamente, a imputação do valor que o sujeito passivo pretende pagar, à extinção de determinado crédito tributário, há de ser feita pela autoridade no momento em que o sujeito passivo da obrigação tributária vai exercer seu direito de pagar. Em outras palavras, é uma prerrogativa da Fazenda Pública, sempre prévia ao pagamento. Não pode ser tal prerrogativa exercitada depois de feito o pagamento. Por isto mesmo é atribuída à autoridade administrativa competente para receber o pagamento, e não a outra autoridade da Administração Tributária.

Exatamente porque se trata de um poder-dever da autoridade administrativa competente para receber o pagamento é que a delegação da atribuição de receber o crédito tributário, feita aos estabelecimentos bancários, colocou em desuso esse poder-dever, que evidentemente não foi, e nem poderia ser, delegado juntamente com a atribuição de receber.

Recebido nos termos em que o pagamento é oferecido pelo sujeito passivo, não pode a autoridade administrativa posteriormente fazer a imputação do que foi pago à quitação de outro ou outros débitos do mesmo sujeito passivo.' Se pudesse ser feita a imputação posteriormente estaria inteiramente esvaziada a norma do art. 164, inciso I, que assegura ao sujeito passivo o direito de promover a consignatória se discordar da imputação.

1. TRF-3ª R., 3ª T.. Ap. cível 1999.03.99.114136-7, rela. Desa. Federal Cecília Hamati. *DJU* 31.5.2000, e *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 35/275-277, São Paulo, Ed. RT/ABDT.

4.2 Pagamento indevido. Restituição

De acordo com o art. 165 do CTN, o sujeito passivo tem direito à restituição do tributo que houver pago indevidamente. Esse direito independe de prévio protesto, não sendo, portanto, necessário que ao pagar o sujeito passivo tenha declarado que o fazia "sob protesto". O tributo decorre da lei e não da vontade, sendo por isto mesmo irrelevante o fato de haver sido pago *voluntariamente.* Na verdade o pagamento do tributo só é *voluntário* no sentido da inocorrência de atos objetivando compelir alguém a fazê-lo. Mas é óbvio que o devedor do tributo não tem alternativas. Está obrigado por lei a fazer o pagamento.

Estes esclarecimentos são interessantes porque no Direito Civil há regra expressa dizendo que quem paga voluntariamente só terá direito à restituição se provar que o fez por erro (Código Civil, art. 965). Aliás, essa regra chegou a ser invocada pelo fisco para não restituir tributos, mas a tese foi repelida pelos tribunais e hoje, diante do CTN, dúvida não pode mais haver quanto ao direito à restituição.

O erro a que se reporta a lei civil é um vício ou defeito na formação da vontade. No Direito privado, nas obrigações nascidas da vontade, é de grande relevância o seu exame. Já no Direito Tributário a vontade é irrelevante na formação da relação jurídica. Assim, um contribuinte, mesmo sabendo que o tributo é indevido, se o paga, tem direito à restituição. O que importa é a demonstração de que o tributo é realmente indevido.

O art. 165 do CTN menciona três hipóteses de restituição, a saber:

a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorridas;

b) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

c) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

As duas primeiras hipóteses referem-se a tributos pagos sem que tenha havido litígio a respeito. A primeira, a rigor, abrange a segunda, pois, na verdade, se o indébito resultou de erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota, no cálculo ou na elaboração de qualquer documento relativo ao pagamento do tributo, inegavelmente houve pagamento indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. Já a terceira hipótese diz respeito aos casos em que o sujeito passivo pagou em face de decisão condenatória. Questionou e perdeu. Diante da decisão que o condenou ao pagamento, pagou. Mas con-

tinuou questionando e finalmente conseguiu o desfazimento daquela decisão. O CTN refere-se a reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. Para efeitos práticos não importa a distinção entre esses diversos modos de desfazimento da decisão, pois conduzem ao mesmo resultado, que é o de ensejar a restituição do indébito. Não custa, porém, esclarecer o sentido de cada uma dessas expressões. Há *reforma* quando o desfazimento se dá por decisão de órgão superior, com exame de mérito; *anulação,* quando apenas por vício formal; *revogação,* quando o próprio órgão prolator da decisão a modifica, em face de recurso que admita retratação; e, finalmente, há *rescisão* quando a decisão já havia transitado em julgado e é desfeita mediante ação rescisória.

A restituição do tributo pago em estampilha, papel selado ou por processo mecânico obedece a regime especial. Só é possível quando tenha havido erro imputável à autoridade administrativa ou nos casos previstos expressamente pela legislação do tributo respectivo.

Tema importante em matéria de restituição do indevidamente pago é o que diz respeito aos chamados tributos indiretos. O CTN não adotou a classificação dos tributos em *diretos* e *indiretos.* Na verdade essa classificação importa mais à Ciência das Finanças que ao Direito Tributário. Postas de lado algumas controvérsias, pode-se dizer que o tributo é *direto* quando o respectivo ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte; e *indireto* quando esse ônus é transferido para terceiros. Em outras palavras, o tributo é *direto* quando a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento suporta efetivamente o ônus. Diz-se que é *indireto* quando a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento transfere o ônus correspondente para terceiros.

A classificação dos tributos em *diretos* e *indiretos* não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte. O imposto de renda, por exemplo, é classificado como imposto direto; entretanto, sabe-se que nem sempre o seu ônus é suportado pelo contribuinte. O mesmo acontece com o IPTU, que em se tratando de imóvel alugado é quase sempre transferido para o inquilino.

Atribuindo, porém, certa relevância a tal classificação, o CTN estipulou que "a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la" (art. 166). Assim, nas restituições de tributos indevidamente pagos se há de examinar se o tributo, no caso, teve ou não o seu encargo financeiro transferido a terceiro. O sujeito passivo terá direito à restituição se provar que assu-

miu o encargo financeiro, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la (CTN, art. 166). O terceiro, que tenha suportado o encargo financeiro do tributo indevidamente pago, não é parte legítima para pedir a restituição.

A nosso ver, *tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro* são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a *natureza* a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza *jurídica,* que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, tal transferência.

Para saber-se quando a transferência do ônus do tributo ocorre por força da norma jurídica, basta imaginar-se uma situação na qual as partes na relação onde incide o tributo tenham acertado o preço do bem, ou do serviço, sem fazer qualquer referência ao tributo. E, depois de acertado o preço, seja colocada a questão de saber se o obrigado, perante o fisco, ao pagamento do tributo vai transferir o ônus respectivo.

A não ser assim, ter-se-á de concluir pela inconstitucionalidade, do art. 166, por ser este um óbice intransponível ao exercício do direito à restituição do indébito.

Admitir que o contribuinte sempre transfere o ônus do tributo ao consumidor dos bens ou serviços é uma idéia tão equivocada quanto difundida. Na verdade, o contribuinte tenta transferir não apenas o tributário, mas todos os ônus que pesam sobre sua atividade. Mas nem sempre consegue. Ou nem sempre consegue inteiramente. Tudo depende das circunstâncias de cada caso e de cada momento. Seja como for, o certo é que não se pode confundir a relação jurídica de direito tributário, existente entre o contribuinte e o Fisco, com a relação jurídica de Direito Privado, existente entre o comprador e o vendedor dos bens e serviços.

É importante ressaltar que o direito de compensar é distinto do direito à restituição do que tenha sido pago indevidamente. Nasce de suporte fático diverso, no qual, além da situação de credor de tributo pago indevidamente, está o fato de ser devedor de tributo atual. Tratando-se de direito diverso, a ele não se aplica a restrição do art. 166 do CTN, até porque as normas restritivas não podem ser interpretadas ampliativamente.

A restituição do tributo indevidamente pago enseja a restituição, na mesma proporção, das multas e dos juros respectivos. Se o tributo não era devido, indevida também era a multa, e indevidos os juros. A restituição é de todo o crédito indevidamente pago, que há de ser monetariamente cor-

rigido. Assim já vinha decidindo o Supremo Tribunal Federal, que inicialmente decidira em sentido contrário. Hoje, relativamente aos tributos federais, há lei determinando a correção monetária (Lei n. 8.383/91, art. 66, § 3U). Não são restituídas, porém, como decorrência da restituição do tributo, as multas por infrações formais, vale dizer, pelo descumprimento de obrigações acessórias. A razão é simples: se a obrigação acessória efetivamente foi descumprida, e por isto a multa efetivamente era devida, não há por que se cogitar de sua restituição (CTN, art. 167).
A restituição do que a título de crédito tributário foi pago indevidamente pressupõe de uma decisão administrativa que a determina, vale dizer, que defere o pedido do contribuinte. A partir da data em que essa decisão transita em julgado, isto é, torna-se definitiva no âmbito da Administração, se por qualquer motivo a restituição não se efetiva, o valor respectivo é acrescido de juros (CTN, art. 167, parágrafo único). E embora não exista regra legal expressa, o Supremo Tribunal Federal já fixou entendimento pelo qual é devida também a correção monetária na restituição do tributo pago indevidamente. Chegou o Supremo a essa conclusão por aplicação analógica, com fundamento no art. 108 do CTN, da regra que cuida da restituição do depósito. Se o contribuinte, em lugar de depositar para discutir, paga e depois pede a restituição, deve ter direito de haver o que pagou corrigido, tal como receberia se houvesse depositado.

4.2.1 Extinção do direito à restituição

O direito de pleitear a restituição do tributo indevidamente pago extingue-se em cinco anos. Esse prazo é de prescrição, e começa a correr da data em que se extingue, definitivamente, o crédito tributário.
Como o art. 168 do Código Tributário Nacional estabelece duas hipóteses, referindo-se à extinção do crédito tributário apenas na primeira, pode parecer que na segunda hipótese, prevista no inciso II, o prazo pres-cricional de que se cuida não começaria da extinção do crédito tributário. O exame atento da questão, todavia, leva à conclusão de que, em qualquer caso, o prazo de prescrição de que se cuida começa da extinção definitiva do crédito tributário. O desdobramento em dois dispositivos tem, entre-tanto, importantes conseqüências, como a seguir será demonstrado.
Na hipótese prevista no inciso I, do art. 168, tem-se que o prazo pres-cricional começa da extinção do crédito tributário em se tratando de (a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido, ou (b) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou no preparo do documento relativo ao pagamento. Entende-se que se trata de pagamento

não precedido de procedimento contencioso, seja administrativo ou judicial, com decisão que tenha afirmado ser o tributo devido e fixado o respectivo montante.
Relevante é notar que o pagamento nem sempre extingue o crédito tributário. Se o pagamento é de tributo lançado, evidentemente esse pagamento extingue o crédito tributário. Em se tratando, porém, de pagamento antecipado, que ocorre nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o que extingue o crédito tributário não é o pagamento, mas a homologação. Existem decisões, inclusive do Superior Tribunal de Justiça, afirmando que o prazo prescricional começa da data do pagamento, sem distinguir os casos em que este extingue o crédito daqueles em que se tem o pagamento antecipado, que não extingue o crédito, porque nem crédito existe ainda.
Realmente, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário efetivamente só se opera com a homologação, e como esta geralmente não se faz expressamente, o lançamento só se perfaz com a homologação tácita, vale dizer, após cinco anos da data do pagamento. E da mesma forma que o pagamento antecipado não extingue o crédito tributário, a compensação, feita no âmbito do lançamento por homologação, com fundamento no art. 66 da Lei n. 8.383/91, também não extingue desde logo o crédito tributário. Em um como no outro caso, a extinção fica a depender da homologação.
Na hipótese prevista no inciso II, do art. 168, do Código Tributário Nacional, o prazo prescricional começa, também, da extinção do crédito tributário. É diversa das anteriores pelo fato de que o pagamento não se deu espontaneamente, mas em face de decisão condenatória. O contribuinte fez o pagamento diante de uma decisão, administrativa ou judicial, que a tanto o condenou. Neste caso o prazo não tem início na data do pagamento, mas na data em que se torna definitiva a decisão que reformou, anulou, revogou ou rescindiu aquela decisão condenatória.
Em face da decisão que o condenou ao pagamento do tributo, o contribuinte fez o pagamento do crédito tributário. Pode parecer que, pagando, o contribuinte renuncia ao direito de prosseguir questionando a legalidade da cobrança. Não é assim. O ato de vontade nada acrescenta à relação tributária que, se de fato não existia, dele não nasce. Por isto pode o contribuinte, mesmo tendo cumprido a decisão que o condenou ao pagamento, continuar o questionamento e, se a final sair vencedor, terá o prazo de cinco anos, a partir da data em que se tornar definitiva a decisão, ou transitar em julgado a decisão judicial, em seu favor.
É certo que o contribuinte pode, em alguns casos, ao questionar a exigência tributária, fazer desde logo o pedido de restituição. Nem sempre,

porém, isto é processualmente cabível. Preferiu o legislador, então, assegurar o direito de pedir a restituição de uma forma geral, no prazo de cinco anos a contar de quando a questão ficou definitivamente encerrada, quer porque se tornou definitiva a decisão administrativa, quer porque transitou em julgado a decisão judicial a seu favor.

;;,; r • «>-'■»
ir;,, ,■{■*;,

4.2.2 Anulamento de decisão denegatória de restituição

Requerida a restituição e denegada esta, tem o interessado ação para anular tal decisão denegatória. Mas a ação para esse fim prescreve em dois anos (CTN, art. 169).

A prescrição, no caso, é interrompida pela propositura da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da citação válida do representante judicial da Fazenda Pública interessada. Esta é a absurda regra do art. 169, parágrafo único, do CTN, que, aliás, em evidente impro-priedade, refere-se a intimação, em lugar de citação. Mas tal improprieda-de não tem qualquer importância. O absurdo está em que, com o conhecido congestionamento dos canais judiciários, é praticamente impossível, em face da regra legal em causa, escapar o autor da ação de repetição de indébito tributário à prescrição.

Com efeito, se o prazo de prescrição, que é, no caso, de apenas dois anos, recomeça seu curso, por metade, com a citação do representante judicial da Fazenda Pública, a ação terá de ser julgada, em definitivo, no prazo de um ano. E isto, em face da nossa legislação processual, e do número de processos em tramitação, é inteiramente impossível.

Certamente o Poder Judiciário há de encontrar uma forma de interpretar tal regra legal de sorte a evitar tamanho absurdo. Solução razoável consiste em entender-se que a prescrição, cujo prazo recomeça, por metade, com a citação, somente tem curso havendo demora decorrente de fato imputável ao autor da ação.

O requerimento de restituição, na via administrativa, foi considerado, pelo antigo Tribunal Federal de Recursos, condição de procedibilidade para a ação de repetição do indébito tributário. Não tendo sido feito aquele requerimento, haveria, assim, carência de ação. Mas aquele Tribunal entendeu, com razão, que, se a Fazenda Pública contesta a ação, no seu mérito, a carência está suprida.

Quando a restituição é determinada por decisão judicial, tem-se entendido, com base no art. 167, parágrafo único, do CTN, que os juros de mora são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença. Parece-nos, porém, que tal dispositivo legal, assim interpretado, lesa o princípio da

isonomia, posto que o contribuinte, vencido em disputa judicial com a Fazenda Pública, é condenado ao pagamento dos juros de mora a partir do vencimento do tributo.
Finalmente, é razoável o entendimento, já adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp n. 65.277/95-PE, *DJU-l* 18.9.95, p. 29.949), segundo o qual a Fazenda Pública, tendo-se em vista o princípio da moralidade que a Administração deve observar, não pode alegar prescrição da ação repetitória.
Realmente, é pacífica a doutrina no sentido de que a prescrição não atinge o direito material, mas somente a ação que o protege. E, sendo assim, o dever jurídico de devolver o que foi pago indevidamente, uma vez consumada a prescrição, subsiste, embora sem a proteção do direito processual, porque pereceu o direito de ação, mas protegido pelo dever moral, tanto que quem paga dívida prescrita não tem direito à repetição do que pagou. Como em face da vigente Constituição Federal está a Administração submetida ao princípio da moralidade, é fácil concluir-se que esta tem o dever moral de restituir o tributo indevidamente pago, mesmo depois de prescrita a ação correspondente.
4.3 Compensação
A compensação é como que um *encontro de contas.* Se o obrigado ao pagamento do tributo é credor da Fazenda Pública, poderá ocorrer uma compensação pela qual seja extinta sua obrigação, isto é, o crédito tributário.
O Código Tributário Nacional não estabelece a compensação como forma de extinção do crédito tributário. Apenas diz que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para efeito de compensação, que se apure o montante do crédito, não podendo determinar redução superior ao juro de 1% ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.
Diversamente do que estabelecia o velho Código de 1916, no vigente Código Civil foi estabelecido que as suas normas referentes à compensação aplicam-se às dívida fiscais e parafíscais (art. 374). Essa disposição foi revogada pela Medida Provisória n. 75, de 24.10.2002, rejeitada pelo Congresso Nacional, mas foi novamente revogada pela Medida Provisória n. 104, de 9.1.2003.

r
■r' t: -

Não se pode deixar de lamentar que um dispositivo de um Código, supostamente bem discutido em sua tramitação no Congresso Nacional, seja revogado por medida provisória.

Por outro lado, nada justifica a revogação, pois nada justifica que seja atribuído à Fazenda Pública um tratamento diferenciado em suas relações obrigacionais com os cidadãos. Em outras palavras, nada justifica que a Fazenda Pública possa obrigar um contribuinte a lhe pagar tributo quando esteja a lhe dever. A compensação é um direito inerente às relações obrigacionais. Seu regramento pertence ao Direito Civil, ou direito comum, e não ao Direito Tributário, ou especial. Não é própria da relação de tributação enquanto categoria especial de relação obrigacional, mas das relações obrigacionais em geral. Por isto a sua disciplina situa-se adequadamente no Código Civil, e não em leis tributárias.

E importante esclarecer que a lei não pode deixar a cargo da autoridade administrativa o estabelecimento de condições e a exigência de garantias para cada contribuinte que pretenda utilizar a compensação. A expressão *e/n cada caso,* contida no art. 170 do Código Tributário Nacional, há de ser entendida em termos, em harmonia com os princípios jurídicos da tributação e com a natureza da atividade de administração e cobrança dos tributos. Pode a lei fixar desde logo as condições para a compensação dos créditos tributários em geral. De modo permanente. Ou então autorizar a compensação apenas no concernente a determinado tributo, ou apenas durante certo prazo, em situações específicas. A expressão *em cada caso* refere-se à hipótese em que não se trate de uma compensação permitida em caráter geral e permanente. Seja como for, é inadmissível que se deixe a critério da autoridade admitir, ou não, a compensação, sem que a lei fixe os critérios à luz dos quais se há de reconhecer o direito à compensação. Isto seria atribuir à autoridade administrativa um poder *discricionário,* o que é intolerável em face do próprio conceito do tributo, expressamente consagrado pelo art. 3Q do Código Tributário Nacional.

Mesmo na hipótese de compensação excepcional, admitida pela lei em face de certas circunstâncias, o direito de um há de ser o direito de todos quantos naquelas circunstâncias se encontrarem, não podendo a autoridade administrativa, em nenhuma hipótese, decidir discricionariamente.

No art. 170 do Código cuida-se de compensação de créditos tributários com créditos de qualquer natureza, desde que líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo com a Fazenda Pública. Objetos da compensação, neste caso, são. de um lado, um crédito tributário, que é por natureza líquido e certo, posto que constituído pelo regular procedimento administrativo de lançamento; e, do outro, um crédito de qualquer natureza que o sujeito passivo daquela relação tributária tem junto à Fazenda Pública.

Na verdade, o direito do contribuinte à compensação tem inegável fundamento na Constituição. Isto quer dizer que nenhuma norma inferior pode, validamente, negar esse direito, seja diretamente, seja por via oblíqua, tornando impraticável o seu exercício. Assim, a questão de saber se o direito à compensação tem, ou não, fundamento constitucional, é em outras palavras a questão de saber se valem as normas jurídicas inferiores que de algum modo inviabilizam a compensação.

O direito de compensar é decorrência natural da garantia dos direitos de crédito, que consubstanciam parcelas do direito de propriedade, combinada com outros preceitos constitucionais. Seria absurdo pretender que alguém, sendo credor e, também, devedor da mesma pessoa, pudesse exigir daquela o pagamento de seu crédito, sem que estivesse também obrigado a pagar o seu débito. A compensação é, na verdade, um efeito inexorável das obrigações jurídicas, e desse contexto não se pode excluir a Fazenda Pública.

A Constituição Federal de 1988 diz que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamento, entre outros, a *cidadania.*[2] Coloca entre os princípios fundamentais de nossa República o de construir uma sociedade *Wvre, justa* e solidária.[3] Diz que *todos são iguais perante a lei,* e que são garantidos os direitos, entre os quais o direito à *propriedade.*[4] E estabelece ainda que a Administração obedecerá aos princípios que enumera, entre os quais o da *moralidade.*

Vê-se, pois, que pelo menos cinco são os fundamentos que se encontram na Constituição para o direito à compensação de créditos do contribuinte com seus débitos tributários.

Primeiro deles, a *cidadania.* Excluir-se a Fazenda Pública do contexto em que é admitida a compensação de créditos é evidente atentado à cidadania. O Estado que se diz fundado da cidadania não pode atingir, de tal forma, o direito do cidadão.

Segundo, *n justiça.* Se um dos objetivos de nossa República é construir uma sociedade justa, não se pode compreender que um credor, qualquer que seja ele, possa ficar excluído da regra da compensação. Isto seria evidente atentado ao princípio mais elementar de justiça, e o Estado, certamente, não pode praticá-lo.

Terceiro, a *isonomia.* Se todos são iguais perante a lei, não se pode admitir que à Fazenda Pública seja reservado o privilégio de cobrar o que

2. Constituição Federal de 1988, art. Iº.
3. Constituição Federal de 1988. art. 3º, inciso III.
4. Constituição Federal de 1988. art. 5º, *caput,* e inc. XXII.

lhe é devido, sem pagar o que deve. E não se venha invocar o interesse público em defesa de tese contrária, pois o mais fundamental interesse público consiste, precisamente, na preservação da ordem jurídica, na obediência à Constituição e na abolição de privilégios. O Estado, enquanto ente soberano, não se confunde com a Fazenda Pública, ou Estado pessoa, titular de relações jurídicas. Já está superada, felizmente, a idéia de que o soberano governante pode ignorar os direitos que ele próprio promete garantir.

Por outro lado, a Fazenda Pública vem praticando a compensação sempre que tem de pagar alguma quantia a alguém. Compensa até créditos seus sabidamente desprovidos de liquidez e certeza, como é o caso de multas cominadas e ainda não confirmadas porque sequer apreciada a impug-nação administrativa do lançamento respectivo.[3]

Quarto, a *propriedade.* O crédito do contribuinte é parcela de seu patrimônio. É sua propriedade. Na medida em que não se admite a compensação de créditos do contribuinte com dívidas fiscais suas, se está admitindo verdadeiro confisco de seus créditos, sabido que é, de todos, que o contribuinte não dispõe de meios eficazes para os fazer valer contra a Fazenda.

Quinto, por fim, a *moralidade. A* exclusão da compensação, de tão absurda, é desprovida não só do amparo jurídico, mas também, e especialmente, do amparo na moralidade. Qualquer que seja a concepção de moral que se adote, nela ninguém encontrará apoio para a pretensão de receber nossos créditos sem pagar nossos débitos; e a Fazenda Pública, vinculada que está ao princípio da moralidade, não pode negar ao cidadão o direito de utilizar seus créditos para, por compensação, quitar seus débitos perante ela.

Contra o direito do contribuinte à compensação tem sido usado, com freqüência, o argumento do interesse público. Os créditos da Fazenda Pública seriam créditos de todos, não se devendo, por isto, admitir sejam compensados com créditos individuais dos contribuintes. Tal argumento, além de ser próprio das teses autoritárias e, portanto, já por isto, digno de repúdio, é absolutamente inconsistente. Se os créditos da Fazenda são créditos de todos, também os débitos desta são débitos de todos, inexistindo, assim, qualquer óbice à compensação.

A Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, introduziu no CTN o art. 170-A, estabelecendo que *é vedada a compensação mediante o aprovei-*

5. Exemplo disto tem-se nos casos em que a Fazenda Pública tem deduzido do valor do imposto de renda a ser restituído ao contribuinte que apresentou declaração de rendimento fora do prazo legal. A Fazenda lança multa de mora pelo atraso na entrega da declaração de rendimento — que é indevida em face do art. 138 do CTN — e deduz, desde logo. o valor correspondente da quantia que tem o dever de restituir.

lamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. Certamente essa norma não impede o deferimento de liminar, ou a antecipação de tutela, autorizando a compensação.
Adotando tese que temos há muito tempo sustentado, o legislador resolveu reconhecer que o contribuinte pode simplesmente declarar a compensação de créditos seus com tributos que tenha a pagar, extinguindo, desse modo, o respectivo crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.
Assim, nos termos do art. 74 da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe deu o art. 49 da Lei n. 10.637/2002, o sujeito passivo de obrigação tributária que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.
Se o crédito do contribuinte decorre de tributo que afirma ter pago indevidamente mas a questão foi posta em juízo e ainda não existe a seu favor decisão judicial com trânsito em julgado, não é possível a compensação, por força do que dispõe o art. 170-A, introduzido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 104. Salvo, é claro, se a compensação for autorizada pela autoridade judiciária com o deferimento de liminar, ou de tutela antecipada. A medida judicial, neste caso, ao autorizar a compensação, apenas estará impedindo que o Fisco exija o tributo. Em outras palavras, estará suspendendo a exigibilidade do crédito tributário provisoriamente extinto pela compensação autorizada.
A compensação de que se trata será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, e, uma vez declarada à Secretaria da Receita Federal, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.
Não podemos dizer que a lei tenha disciplinado o assunto adequadamente, porque algumas restrições indevidas ainda subsistem. A lei ainda não admite a compensação de débitos do contribuinte com créditos que lhe sejam para esse fim transferidos por terceiros, admite restrições em leis específicas de cada tributo e exclui da compensação o saldo a restituir apurado na declaração de ajuste anual do imposto de renda de pessoa física e os débitos de tributos constantes de declaração de importação.
As restrições que o legislador insiste em fazer talvez tenham o propósito de proteger o Fisco contra práticas fraudulentas. Entretanto, mesmo assim não se justificam. As fraudes devem ser combatidas com a aplicação das sanções, inclusive penais, cabíveis em cada caso concreto. Não

*.....
t:,
•ru
podem servir de pretexto para restrições ao exercício regular dos direitos do contribuinte.

4.4 Transação

Transação é *acordo.* Diz o Código Civil que é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem litígio mediante concessões mútuas (art. 840). E da essência da *transação* a existência de concessões mútuas. Cada interessado cede um pouco do que entende ser o seu direito, para chegarem a um acordo, evitando o litígio, ou pondo fim a este, seja iniciado.

Segundo o CTN, "a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário" (art. 171). Só mediante previsão legal a autoridade competente pode autorizar a transação em cada caso (CTN, art. 171, parágrafo único). E não pode haver transação para prevenir litígio. Só depois de instaurado este é possível a transação.

Tanto como no Direito privado a transação é um acordo, que se caracteriza pela ocorrência de concessões mútuas. Mas no Direito Tributário a transação (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar litígio, só sendo possível depois da instauração deste.

As razões dessa diferença são bastante simples. Se o agente do Estado pudesse transigir sem autorização legal, estaria destruída a própria estrutura jurídica deste. Por outro lado, não sendo a transação forma comum de extinção do crédito tributário, nada justifica sua permissão a não ser nos casos em que efetivamente exista um litígio.
ti
"C

4.5 Remissão

O art. 172 do CTN estabelece que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

a) à situação econômica do sujeito passivo;
b) ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
c) à diminuta importância do crédito tributário;
d) a considerações de eqüidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
e) a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Remissão é perdão. É dispensa. Só pode ser concedida pela autoridade administrativa para tanto expressamente autorizada por lei. Pode também, embora não o diga o CTN, ser concedida diretamente pela lei'. Não se há de confundir remissão (com *ss)* com remição (com *ç).* Remissão é perdão, ato de *remitir,* perdoar, dar como pago. Já a remição é ato de *remir,* livrar do poder alheio, adquirir de novo, resgatar.
O despacho da autoridade administrativa que concede a remissão há de ser fundamentado. Há de justificar a remissão com fundamento em um dos itens do art. 172 do CTN.
A remissão não se confunde com a anistia, que é forma de *exclusão* do crédito tributário (CTN, arts. 175, II, e 180 a 182). A remissão é dispensa do *crédito tributário.* Pressupõe, assim, tenha havido, já, um lançamento. Abrange o crédito tributário como entidade distinta da obrigação que lhe deu a substância, sem que importe tratar-se de obrigação principal, isto é, de tributo, ou de obrigação acessória que por sua inobservância faz nascer uma obrigação principal, dando lugar ao crédito relativo à penalidade.
Tem sido freqüentemente usada a palavra *anistia* para desienar a dispensa, ou perdão, de créditos tributários, especialmente aqueles de pequeno valor. Há evidente impropriedade. Cuida-se, na verdade, de *remissão.* E o erro mais grave consiste em que a consideração do *pequeno valor* tem sido feita em referência ao valor original e não ao valor corrigido monetariamen-te. Daí resulta absurda distorção: créditos de valor atual relativamente elevado são dispensados, enquanto outros mais recentes, de valor realmente pequeno, continuam a entulhar as prateleiras dos cartórios judiciários.
4.6 Decadência
Para que não perdure eternamente o direito do fisco de constituir o crédito tributário, o art. 173 do CTN estabelece que tal direito se extingue após cinco anos, contados:
a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
E acrescenta que esse direito se extingue definitivamente com o decurso do prazo de cinco anos, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (art. 173, parágrafo único).
O estudo da decadência tem gerado inúmeras controvérsias entre os tributaristas. Uma delas diz respeito ao início do prazo extintivo do direi-

to, especialmente em face do inciso I e do parágrafo único do art. 173 do CTN. Parece predominante, entretanto, o entendimento pelo qual (a) o prazo de decadência se inicia no primeiro dia útil do exercício financeiro seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado; (b) se antes disto o sujeito passivo é notificado de alguma medida preparatória indispensável ao lançamento, o início do prazo decadencial é antecipado para a data dessa notificação; (c) a notificação feita depois de iniciado o prazo decadencial não o interrompe nem o suspende.

Outra divergência profunda diz respeito ao momento em que se deve considerar exercido o direito de constituir o crédito tributário. Segundo as diversas correntes doutrinárias, esse momento seria:

a) aquele em que o fisco determinasse o montante a ser pago e intimasse o sujeito passivo para fazê-lo;
b) a decisão, pela procedência da ação fiscal, em primeira instância administrativa;
c) a decisão definitiva em esfera administrativa;
d) a inscrição do crédito tributário como dívida ativa.

Para quem se situa na posição "a", um simples auto de infração seria o *lançamento.* Com a sua lavratura estaria exercido o direito de constituir o crédito tributário e, portanto, não se poderia mais cogitar de decadência.

Tal posição nos parece insustentável. O lançamento, como vimos ao estudar a constituição do crédito tributário, é procedimento administrativo integrado em duas fases. A lavratura do auto de infração é o encerramento apenas da primeira fase. Com a impugnação formulada pelo sujeito passivo tem início a fase litigiosa, que é a segunda do procedimento administrativo de lançamento.

O Tribunal Federal de Recursos orientou suas decisões no sentido de que o auto de infração é lançamento tributário, e não apenas início do procedimento administrativo de lançamento. Essa posição, todavia, não se concilia com a tese, também adotada por aquele Colendo Tribunal, de que a Administração, quando tiver de fazer um lançamento tributário, há de assegurar o direito de defesa ao contribuinte. A oportunidade de defesa é, obviamente, posterior à lavratura do auto de infração. Assim, ou o lançamento não se completa com o auto de infração, ou, se se completa, a oportunidade de defesa não é essencial no lançamento.

Para os que se colocam na posição "b", o auto de infração ainda não seria um lançamento, por lhe faltar o pronunciamento de autoridade administrativa com poder decisório, não tendo sido assegurado ao sujeito passivo o direito de defender-se. Assim, com o julgamento da impugnação em primeira instância estaria suprida essa falta, completando-se o lançamento.

Também não nos parece que seja assim. Se a própria Administração fazendária ainda admite discutir a exigência, é porque esta não está ainda perfeita, assentada em bases definitivas, o que na verdade só vem a ocorrer com o julgamento último, ou com a não interposição do recurso no prazo legal. A fragilidade da posição "b" se revela sobretudo nos casos em que a decisão em primeira instância seja contrária à Fazenda Pública e venha a ser reformada, prevalecendo a final a exigência.
Com efeito, acertada nos parece a posição "c", pois somente quando a Administração, que é parte no procedimento e é quem efetua o lançamento, não mais admite discuti-lo pode-se considerar consumado o lançamento.
Consuma-se, pois, o lançamento:
1[Q]) não havendo impugnação, com a homologação do auto de infração;
2[B]) havendo impugnação e sendo a decisão primeira favorável à Fazenda, se o sujeito passivo não recorrer;
3°) havendo recurso, com a decisão definitiva, favorável à Fazenda.
Em resumo: o lançamento está consumado, e não se pode mais cogitar de decadência, quando a determinação do crédito tributário não possa mais ser discutida na esfera administrativa.
A posição "d" implica considerar como parte de sua constituição a inscrição do crédito tributário na repartição competente, como dívida ativa. Na verdade, porém, a *inscrição* não é procedimento tributário. Presta-se apenas para dar ao crédito tributário o requisito da exeqüibilidade, ensejando a criação do título executivo, que é a certidão da inscrição respectiva.
O inciso II do art. 173 do CTN tem sido alvo de críticas por constituir hipótese de suspensão do prazo de decadência, o que seria inadmissível. Na verdade, os prazos de decadência, em princípio, não se suspendem, nem interrompem. Mas a lei pode estabelecer o contrário, como fez o CTN no dispositivo em questão. Os princípios jurídicos devem ser observados na interpretação e na integração das leis, mas não constituem limites intransponíveis para o legislador.
Destaque-se, finalmente, que a notificação do lançamento tributário ao sujeito passivo é da essência desse procedimento. Assim, só se completa o lançamento com a notificação. Qualquer que seja a posição adotada, das aqui expostas, deve ser entendida com esta explicação. Não basta o auto de infração, é preciso que o sujeito passivo tenha sido cientificado de sua lavratura; não basta a decisão de primeira instância, ou de última instância, ou a inscrição da dívida. E indispensável a notificação do sujeito passivo.
Saliente-se, todavia, que o Tribunal Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo eminente Ministro Carlos Mário da Silva Vello-

í
í
t:.
«Cr í
so, e o Supremo Tribunal Federal, acolhendo proposta do eminente Ministro José Carlos Moreira Alves, fixaram o entendimento pelo qual o auto de infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência. E este foi o entendimento a final firmado também pelo Supremo Tribunal Federal.

Ocorre que em face da Constituição Federal de 1988 cabe ao Superior Tribunal de Justiça dar a última palavra na interpretação das leis, de sorte que a questão da decadência, como não é de ordem constitucional, certamente não subirá mais ao Supremo Tribunal Federal. Assim, e como no âmbito do Superior Tribunal de Justiça a jurisprudência não está definida, pode ocorrer que a final não prevaleça aquele entendimento, que não é o mais adequado porque prejudica seriamente a segurança jurídica, na medida em que permite a eternização dos processos administrativos de determinação e exigência do crédito tributário, o que a rigor não interessa nem à própria Fazenda Pública.

Em resposta a esse nosso argumento, o Min. Moreira Alves nos disse certa vez que a preservação da segurança jurídica seria um problema a ser resolvido pelo legislador, sendo muito razoável que a lei estabelecesse um prazo para a conclusão do processo administrativo, que começaria com o auto de infração, e findo o qual estaria extinto o direito da Fazenda Pública. Penso que esse prazo de preclusão já está estabelecido pelo parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Realmente, o parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional já estabelece aquele prazo, ao dizer que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se, definitivamente, com o decurso do prazo de cinco anos contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Tem-se, portanto, que nos termos do Código Tributário Nacional temos três prazos extintivos de direitos da Fazenda Pública, distintos, embora todos sejam igualmente de cinco anos. O primeiro começa no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, inciso I), ou então na data em que se torne definitiva a decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, inciso II). O segundo prazo, que também é de decadência, porque extingue o próprio direito de lançar, começa na data em que tenha sido iniciada a ação fiscal, destinada a constituir o crédito tributário. E o terceiro, que é de prescrição, porque extingue o direito subjetivo de ação para a cobrança do crédito tributário, começa na data em que se tornar definitiva a constituição do crédito (art. 174).

Outra questão que tem gerado incompreensòes diz respeito à norma do inciso II do art. 173, ao afirmar que o prazo de decadência começa *da*

data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vicio formal, o lançamento anteriormente efetuado. Sustentam alguns ser absurdo admitir a interrupção de prazo decadência!. Tal posição, porém, decorre de preconceitos originados no Direito privado.
Nada impede que a lei tributária atribua à Fazenda Pública novo prazo para o exercício do direito de lançar, que permanece inteiro porque a causa extintiva do crédito tributário não atingiu a relação obrigacional correspondente.
Aspecto de notável relevo, no atinente à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, o crédito tributário, é o que diz respeito ao prazo de decadência quando o contribuinte toma a iniciativa de ingressar em juízo para questionar a exigência do tributo, antes de ser este lançado.
A rigor, não se pode dizer que em casos assim ocorre suspensão da exigibilidade do crédito tributário, porque nem crédito tributário existe ainda. E comum, entretanto, a efetivação de depósito do montante que o próprio contribuinte determina, bem como o deferimento de medida liminar, tenha sido feito, ou não, dito depósito. Se não há depósito, a autoridade administrativa deve fazer o lançamento, embora não possa exigir o pagamento correspondente enquanto não houver decisão final no processo. Não o fazendo, transcorrido o prazo decadencial, restará extinto o direito de lançar. Se, porém, houver depósito do montante do tributo em disputa, o mesmo não acontece. O depósito pressupõe a apuração do valor do tributo. Pressupõe a atividade do contribuinte, que a autoridade administrativa homologa, aceitando a determinação do valor do crédito tributário. Se a Fazenda não discorda do valor depositado, tacitamente homologa a atividade do contribuinte que o apurou. Objeto da homologação, já afirmamos, ao estudarmos o lançamento por homologação, é a atividade de apuração e não o pagamento.
Havendo depósito, e não tendo a Fazenda Pública discordado de seu valor, há lançamento por homologação e por isto não se pode mais cogitar de decadência.
O prazo de que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, sob pena de decadência, é de cinco anos, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo esteja submetido. Em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação algumas divergências tem sido suscitadas, mas a única peculiaridade relativa a esses tributos diz respeito ao momento em que se inicia aquele prazo.
O prazo de cinco anos, findo o qual opera-se a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, começa no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efe-

tuado. Essa é a regra geral, albergada pelo art. 173, inciso 1, do Código Tributário Nacional. Se já houve lançamento, e este foi considerado nulo por vício formal, tem a Fazenda um novo prazo de cinco anos, que começa na data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anterior. Se a anulação deveu-se a vício substancial, certamente não se pode cogitar de novo lançamento, pois o desfazimento do crédito, neste caso, implica afirmar a inexistência da própria relação tributária material.
Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de decadência começa na data do fato gerador respectivo. Lançar, neste caso, é simplesmente homologar a apuração que tenha sido feita pelo contribuinte, com base na qual foi antecipado o respectivo pagamento. Se não ocorreu o pagamento antecipado, mas o contribuinte prestou à autoridade a informação quanto ao montante do tributo devido, pode esta, no mesmo prazo, fazer a homologação expressa e determinar a inscrição do crédito tributário como Dívida Ativa. Se não o faz, o direito de lançar estará extinto pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.
Há quem sustente que, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo de decadência começa quando termina o prazo para a homologação, vale dizer, cinco anos depois de ocorrido o respectivo fato gerador. Salvo a hipótese de homologação expressa, que em geral não acontece, esse prazo seria então de dez anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo. Tal entendimento é incorreto, *data venia.* Não existe nenhuma razão para que seja assim. A partir do momento em que o contribuinte apura o montante do tributo e antecipa o seu pagamento, já a Fazenda, se discordar daquele montante, pode deixar de homologar a apuração feita pelo contribuinte e efetuar de ofício a sua revisão. O prazo para fazer a revisão, neste caso, é de cinco anos a partir do fato gerador do tributo. E o mesmo prazo de que a Fazenda dispõe para homologar a apuração feita pelo contribuinte. A revisão de ofício da atividade apuratória realizada pelo contribuinte, neste caso, não passa de uma alternativa à homologação.
A ressalva constante da parte final do § 4Ü do art. 150 do CTN quer dizer, apenas, que, comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se aplica a norma naquele dispositivo albergada. Neste caso aplica-se a regra do art. 173, inciso I. O prazo de decadência começa no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
Não obstante existam lições doutrinárias em sentido oposto, a decadência é matéria privativa de lei complementar. Assim, nenhuma lei ordinária pode dispor diversamente do que está estabelecido pelo art. 173 do CTN. Não se diga que o estabelecimento de prazo é papel de uma norma específica, e assim não se compreende no âmbito das normas gerais sobre

a legislação tributária. Na verdade o papel dessas normas gerais consiste, precisamente, em dar uma certa uniformidade às leis tributárias em todo o território nacional. Não é razoável admitir-se que o legislador de cada uma das entidades tributantes estabeleça um prazo de decadência diferente. Muito menos se pode admitir que o legislador federal estabeleça prazos diversos para cada espécie de tributo.

Questão interessante reside em saber quando começa o prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário se este consistir apenas na penalidade pecuniária. O prazo de decadência é prazo para lançar — vale dizer, constituir — o crédito tributário, que na verdade pode ter como conteúdo simplesmente a penalidade pecuniária. Pensamos que, se essa penalidade for autônoma, isto é, não estiver vinculada a qualquer tributo, o prazo decadencial começa do primeiro dia seguinte à data do cometimento do ilícito respectivo, pois a partir desse cometimento o lançamento da multa já poderia ter sido feito.

Entretanto, tratando-se de multa relacionada a um tributo, a determinação da data do início do prazo decadencial dependerá de saber se esse tributo é lançado por homologação. Se for, e se tiver havido a apuração e a correspondente homologação, a multa só poderá ser lançada em revisão do lançamento — e, portanto, no prazo de cinco anos, iniciado da data do fato gerador do tributo, nos termos do art. 150, § 4Ü, do CTN.

4. 7 *Prescrição*

A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva (CTN, art. 174).

Dizer que a ação para cobrança do crédito tributário *prescreve* em cinco anos significa dizer que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a *execução* do crédito tributário. Tal prazo é contado da constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo. Se não efetua a cobrança no prazo de cinco anos, não poderá mais fazê-lo.

Na Teoria Geral do Direito a prescrição é a morte da *ação* que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim. O *direito* sobrevive, mas sem proteção. Distingue-se, neste ponto, da decadência, que atinge o próprio *direito.*

O CTN, todavia, diz expressamente que a prescrição extingue o crédito tributário (art. 156, V). Assim, nos termos do Código, a prescrição não atinge apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária.

Essa observação, que pode parecer meramente acadêmica, tem, pelo contrário, grande alcance prático. Se a prescrição atingisse apenas a ação para cobrança, mas não o próprio crédito tributário, a Fazenda Pública, embora sem ação para cobrar seus créditos depois de cinco anos de definitivamente constituídos, poderia recusar o fornecimento de certidões negativas aos respectivos sujeitos passivos. Mas como a prescrição extingue o crédito tributário, tal recusa obviamente não se justifica.

Diversamente do que ocorre com a decadência, a prescrição pode ter interrompido ou suspenso o curso de seus prazos. De acordo com o CTN, a prescrição se interrompe (art. 174, parágrafo único):

a) pela citação pessoal feita ao devedor;

b) pelo protesto judicial;

c) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

d) por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do débito pelo devedor.

Aliás, a Lei n. 6.830, de 22.9.1980, estabelece que "o despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição" (art. 8[Ü], § 2[Q]). Resta saber se a citação continua sendo causa interruptiva da prescrição. Parece-nos que a melhor solução seria a adotada pelo Código de Processo Civil.

Interromper a prescrição significa apagar o prazo já decorrido, o qual recomeçará seu curso. Assim, constituído definitivamente um crédito tributário, daí começa o curso da prescrição. Se depois de algum tempo, antes de completar-se o qüinqüênio, ocorre uma das hipóteses de interrupção acima indicadas, o prazo já decorrido fica sem efeito e a contagem dos cinco anos volta a ser iniciada.

Suspender a prescrição é outra coisa. Significa paralisar o seu curso enquanto perdurar a causa da suspensão. O prazo já decorrido perdura, e uma vez desaparecida a causa da suspensão o prazo continua em curso.

Constituem causa de suspensão da prescrição aquelas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário já definitivamente constituído.

Há quem entenda que o prazo prescricional se inicia desde o momento em que a Fazenda Pública notifica o sujeito passivo a fazer o pagamento do crédito tributário, mesmo que ainda seja cabível defesa ou recurso. E que o crédito tributário já estaria *definitivamente* constituído. Mas a in-terposição de defesa, ou recurso, suspenderia o curso da prescrição.

Prevaleceu, tanto no Tribunal Federal de Recursos como no Supremo Tribunal Federal, o entendimento segundo o qual a prescrição só tem o seu início quando o crédito tributário esteja definitivamente constituído, vale dizer, quando a Fazenda Pública tenha ação para fazer a respectiva cobrança. E na verdade não se poderia cogitar de *prescrição* antes do

nascimento da *ação.* Concluído o procedimento de lançamento e assim constituído o crédito tributário, o fisco intima o sujeito passivo a fazer o respectivo pagamento. Se este não é feito no prazo legal, o direito do fisco estará lesado, nascendo, então, para este, a *ação* destinada à proteção de seu direito creditório.

4.8 Conversão de depósito em renda

A conversão do depósito em renda extingue o crédito tributário, e pressupõe, portanto, a existência deste. É possível, porém, o depósito, mesmo sem que exista ainda crédito tributário, quando se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Neste caso o depósito suspende a exigibilidade do dever de antecipar o pagamento, e a este eqüivale para fins de lançamento. Feito o depósito, se a Fazenda Pública concorda, expressa ou tacitamente, com o seu montante, considera-se feito o lançamento e portanto existente o crédito tributário.

A sentença que resolve o litígio afirmando ser devido o tributo e, por isto mesmo, subsistente o crédito tributário respectivo, opera a transferência do depósito do patrimônio do contribuinte para o patrimônio da Fazenda Pública, e assim extingue o crédito tributário, mesmo que não o diga expressamente. A prática, ainda comum no Judiciário, de aguardar requerimento da Fazenda Pública para, só em face deste, determinar a conversão do depósito em renda não é adequada aos princípios processuais. Em face destes, e do que expressamente determina o § *2ª,* do art. 32, da Lei n. 6.830, de 22.9.1980, a efetivação da conversão deve ser determinada de ofício pelo magistrado, tão logo transite em julgado a sentença da qual decorre.

FIá, é certo, quem sustente que a conversão do depósito em renda somente acontece nos casos de embargos à execução fiscal. Em se tratando de depósito vinculado a ações promovidas pelo contribuinte, admitir-se a conversão em renda seria acolher pedido que a Fazenda Pública não pode fazer na contestação, e que somente em reconvenção seria viável. Trata-se de uma construção repleta do que tenho denominado *formalismo estéril* que ignora os elementos sistêmico e teleológico na interpretação jurídica, e tem como conseqüência a inversão da finalidade do direito processual.

A suspensão da exigibilidade, pelo depósito, justifica-se precisamente porque o direito da Fazenda Pública, se reconhecido pela sentença com trânsito em julgado, estará com sua satisfação garantida. A sentença resolve o litígio e entrega ao vencedor o que afirma ser o seu direito. Se julga a ação procedente, ou acolhe os embargos do executado, autoriza o levantamento do depósito pelo autor, ou executado-embargante. Se julga a ação improcedente, ou rejeita os embargos, converte o depósito em renda da Fazenda Pública.

A Lei n. 9.703, de 17.11.1998, no plano federal praticamente aboliu a conversão do depósito em renda, na medida em que determinou que a Caixa Econômica credite os valores depositados à conta única do Tesouro Nacional. Veja-se a propósito o que escrevemos a respeito do depósito como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.
t;,

4.9 Pagamento antecipado e homologação do lançamento

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o sujeito passivo faz o pagamento respectivo com base em apuração por ele próprio feita. Diz-se, portanto, que o pagamento foi *antecipado,* porque feito antes do *lançamento.*

A extinção do crédito, nestes casos, não se verifica com o pagamento, mas com este somado à homologação do lançamento. Cronologicamente, a homologação é sempre o momento em que se opera a extinção, pois é sempre posterior ao pagamento.

Este aspecto é de grande relevância para a determinação do prazo ex-tintivo do direito de requerer administrativamente a restituição de tributo pago indevidamente, posto que tal prazo, nos termos do art. 168, inciso I, começa na data da extinção do crédito tributário.

4.10 Consignação em pagamento

Pagar não é apenas um dever, mas também um direito. Por isto existe uma ação própria para proteger o direito que tem o sujeito passivo de pagar o tributo.

Segundo o art. 164 do CTN, a ação de consignação em pagamento pode ser proposta nos casos de (a) recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; (b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; (c) exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador.

A ação de consignação em pagamento não se presta para disputa de questões outras, somente podendo versar sobre o crédito que o consignan-te pretende pagar (CTN, art. 164, § Iª).

Vitorioso o autor, a importância depositada é convertida em renda. O pagamento se considera efetuado. E se o autor perder a questão, o crédito tributário será cobrado, com juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis (CTN, art. 164, § 2"). Não que sejam cabíveis penalidades pelo fato de haver sido o sujeito passivo vencido na ação. As penalidades cabíveis são, naturalmente, as decorrentes do não pagamento.

4.11 Decisão administrativa

O crédito tributário pode ser extinto mesmo quando ainda se encontre em constituição. A decisão administrativa que produz esse efeito é a proferida em face da impugnação ou recurso do sujeito passivo, e que, reconhecendo ser indevida a exigência, isto é, reconhecendo inexistir a obrigação tributária respectiva, encerra o procedimento administrativo de lançamento.

A rigor, nesta hipótese, mesmo para os que entendem que o lançamento está consumado com o auto de infração, jamais existiu crédito tributário, a não ser formalmente. Tal como o lançamento, a decisão que o desfez tem efeito meramente *declaratório* em relação à substância do direito. O lançamento tem efeito declaratório positivo, enquanto a decisão que o desfaz tem efeito declaratório negativo relativamente à obrigação tributária.

Má de ser *irreformável* a decisão, devendo-se como tal entender a definitiva na esfera administrativa, isto é, aquela que não possa ser reexaminada pela Administração, e que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

A referência feita pelo art. 156, inciso IX, do CTN à ação anulatória reflete o pensamento dos que entendem poder a Fazenda Pública ingressar em Juízo pleiteando o anulamento de seus próprios atos. Tal entendimento a nosso ver é inadmissível.

4.12 Decisão judicial

A decisão judicial, dando pela invalidade do lançamento, extingue o crédito tributário desde que transite em julgado. Diz-se que a decisão passa ou transita em julgado quando contra a mesma não cabe mais qualquer recurso.

Na verdade a decisão judicial, como a administrativa, o que faz é anular o lançamento. Já feito, ou em elaboração. É notável a diferença entre a extinção de um crédito tributário validamente constituído e o desfazimen-to do procedimento de constituição de um crédito tributário sem efetivo suporte legal. No primeiro caso, há extinção da respectiva obrigação tributária. No segundo, extingue-se apenas o crédito, como realidade formal. A obrigação respectiva não existia. E se existia e o anulamento do lançamento se deu em face de vício formal, a obrigação sobrevive, ensejando a feitura de outro lançamento.

4.13 Dação em pagamento

A Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, acrescentou no art. 156 do Código Tributário Nacional o inciso XI, incluindo entre as formas de

•r"
.«: *t* •
extinção do crédito tributário a *dação em pagamento em bens imóveis.* [sic] *na forma e condições estabelecidas em lei.* Esse dispositivo, rigorosamente inútil, nada acrescentou ao Direito Tributário Brasileiro.

A dação em pagamento é um instituto do Direito Privado, mais especificamente um instituto do Direito das Obrigações, segundo o qual o credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida, como está dito no art. 356 do vigente Código Civil. E, a rigor, eqüivale a uma compra e venda, posto que, determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão como as do contrato de compra e venda.

A norma do inciso XI do arl. 156 do Código Tributário Nacional não autoriza a aquisição de bens imóveis sem a observância das normas do Direito Administrativo aplicáveis à aquisição desses bens pela Fazenda Pública. A questão essencial, portanto, que se estabelece para sua aplicação, diz respeito ao estabelecimento do preço do bem imóvel a ser recebido em pagamento.

Seja como for, na verdade o contribuinte continua tendo o dever de pagar o tributo em dinheiro, posto que se trata de uma prestação pecuniária. A inclusão da dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário o confirma, pois com ela apenas se explicitou ser admitido à Fazenda Pública, enquanto credora, aceitar prestação diversa da que lhe é devida pelo contribuinte.
II" W)

5. Exclusão do crédito tributário

Diz o CTN que *excluem* o crédito tributário a isenção e a anistia (art. 175). Excluir o crédito significa evitar que ele se constitua.

A rigor, a decadência estaria melhor colocada no art. 175 do que no art. 156 do CTN. Na verdade ela exclui o crédito tributário. Evita que ele se constitua, como já observaram alguns tributaristas.

Embora tributaristas de renome sustentem que a isenção é a dispensa legal de tributo devido, pressupondo, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na verdade ela *exclui* o próprio fato gerador. A lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente *dispensa* de tributo devido.

A lei definiu como *hipótese de incidência* do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Dessa hipótese de incidência a lei retira uma parcela, como, por exemplo, o valor recebido a título de *salá-rio-família* e de *aviso prévio* (Lei n. 4.506, de 30.11.1964, art. 17, X).

5.*1 Distinções entre isenção, não incidência e imunidade*

Distingue-se a *isenção* da *não incidência.* Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A *não incidência,* diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da *hipótese de incidência.*

O imposto de importação, por exemplo, tem como *hipótese de incidência* a entrada de produtos estrangeiros no território nacional (CTN, art. 19). Assim, qualquer fato não compreendido nessa hipótese constitui caso de *não incidência* do tributo. Já a isenção é a retirada, por lei, de parte da hipótese de incidência. Alguns produtos cuja entrada no território nacional ensejaria a incidência do tributo podem ficar *isentos* desta, por expressa determinação legal. A regra jurídica de isenção não configura uma dispensa legal de tributo devido, mas uma exceção à regra jurídica de tributação. E exatamente por constituir uma exceção é que ela deve ser interpretada literalmente (CTN, art. 111). Já a *não incidência* é tudo o que está fora da hipótese de incidência. Não foi abrangido por esta. Resulta da própria regra jurídica de tributação que, definindo a hipótese em que o tributo é devido, por exclusão define aquelas em que não o é.

O legislador muitas vezes trata como de não incidência casos de isenção, e isto tem efetivamente ensejado dúvidas intermináveis. Assim é que alguns agentes do fisco, por desconhecerem a distinção entre *isenção* e *não incidência,* só reconhecem situações de *não incidência* diante de regra jurídica expressa. O equívoco é evidente. Não se há de exigir uma regra indicando casos de *não incidência.* Basta a existência de regra jurídica definindo a hipótese de incidência, isto é, a hipótese que, se e quando concretizada, será devido o tributo, e tudo que como tal não esteja definido será, obviamente, hipótese de não incidência. Existem, todavia, situações em que poderiam ser suscitadas dúvidas a propósito da configuração, ou não, da hipótese de incidência tributária. Nestas situações o legislador, espancando as dúvidas, diz expressamente que o tributo *não incide.* São hipóteses de não incidência legal, ou de direito.

Pode ainda ocorrer que a lei de tributação esteja proibida, por dispositivo da Constituição, de incidir sobre certos fatos. Há, neste caso, *imunidade.* A regra constitucional impede a incidência da regra jurídica de tributação. Caracteriza-se, portanto, a imunidade pelo fato de decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de regra jurídica residente na Constituição, que impede a incidência da lei ordinária de tributação.

■31
«O
Í

O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior. Daí decorrem conseqüências da maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso à sua literalidade.

Ainda que na Constituição esteja escrito que determinada situação é de *isenção,* na verdade de isenção não se cuida, mas de *imunidade.* E se a lei porventura referir-se a hipótese de *imunidade,* sem estar apenas reproduzindo, inutilmente, norma da Constituição, a hipótese não será de imunidade, mas de *isenção.*

Em resumo:

a) *isenção* é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação.

b) *Não incidência é* a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático. Pode ser: *pura e simples,* se resulta da clara inocorrència do suporte fático da regra de tributação; ou *juridicamente qualificada,* se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse. Já a norma de *isenção,* porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido.

c) *Imunidade é* o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.

E possível dizer-se que a *imunidade é* uma forma qualificada de *não incidência.* Realmente, se há imunidade, a lei tributária *não incide,* porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição.

»*T'|

5.2 Isenção

A isenção é sempre decorrente de lei. Está incluída na área da denominada reserva legal, sendo a *lei,* em sentido estrito, o único instrumento hábil para sua instituição (CTN, art. 97, VI). Ainda quando prevista em contrato, diz o CTN, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que

se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração (art. 176). Pode haver, e na prática se tem visto, contrato no qual um Estado se obriga a conceder isenção. Pode-se dizer até que ele é estranho ao Direito Tributário. Cria, isto, sim, o *dever* para o Estado contratante de outorgar a isenção, pelo meio hábil, isto é, por *lei.*
Segundo o CTN, a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares (art. 176, parágrafo único). Essa regra do Código contraria o princípio da uniformidade dos tributos federais, estatuído no art. 151, inciso I, da Constituição Federal. Todavia, existem valiosas manifestações doutrinárias admitindo a legitimidade de incentivos fiscais para o desenvolvimento regional, como, por exemplo, os administrados pela SUDENE.
A isenção, em princípio, não se aplica às taxas e contribuições de melhoria, nem aos tributos criados depois de sua concessão. Mas a lei pode determinar o contrário (CTN, art. 177). Recorde-se que as regras de isenção devem ser interpretadas literalmente (CTN, art. 111), ou, melhor dizendo, as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas nem integração, embora devam ser interpretadas com o emprego de todos os métodos, processos ou elementos da hermenêutica.
O art. 177, ao dizer, em seu inciso I, que a isenção não é extensiva às taxas e contribuições de melhoria, limita o alcance da norma isentiva genérica, norma que diz ser tal pessoa, ou tal objeto, isento de tributos. Embora não deva existir isenção genérica, pois a lei de isenção deve indicar especificamente os tributos aos quais se aplica (CTN, art. 176), eventualmente pode ser editada pelo Congresso Nacional uma lei instituindo isenção de todos os tributos federais. Neste caso, se a lei não diz explicitamente que a isenção se aplica às taxas e contribuições de melhoria, tem-se de entender, em face do art. 177, inciso I, do CTN, que a isenção não abrange tais espécies de tributo. Ser isento de tributos, neste caso, significa ser isento de impostos. Só haverá isenção de taxas, e de contribuições de melhoria, se a lei o disser explicitamente.
Já ao dizer o art. 177, em seu inciso II, que a isenção não se aplica aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão, limita o alcance da norma isentiva àqueles tributos existentes na data em que foi editada. Não são abrangidos pela isenção os tributos novos; mas como tal devem ser entendidos somente aqueles que sejam efetivamente novos. Não os antigos que tenham recebido nova denominação. Se ocorre aumento do tributo, ou criação de adicional, ou tributo com outro nome, mas com o mesmo fato gerador, a isenção alcança o aumento, o adicional, ou o tributo que, sendo antigo na essência, tenha recebido nova denominação, ou nova estrutura formal.

■'1
f[1]
.Cr·
«:.....
jau;
A isenção concedida em caráter geral, assim como surge diretamente da lei, independentemente de qualquer ato administrativo, com a revogação da lei que a concedeu desaparece. Quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições não pode ser revogada, pois incorpora-se ao patrimônio do contribuinte. A regra geral é a revogabilida-de das isenções. O Estado, assim como pode tributar, pode também, evidentemente, revogar as isenções concedidas. Entende-se, porém, que o contribuinte pode ser atraído pelo incentivo que a isenção representa e, assim, passe a desenvolver atividade em que não se lançaria, se não existisse a isenção, fazendo investimentos vultosos e ficando mesmo em situação de não poder, sem graves prejuízos, desistir. Nestes casos, a retirada da isenção representaria um ludibrio, sendo, portanto, inadmissível. Assim, também, qualquer alteração que implique, direta ou indiretamente, redução da isenção é inadmissível.

O Supremo Tribunal Federal, antes do advento do Código Tributário, já firmara jurisprudência no sentido da irrevogabilidade de isenções concedidas sob condição onerosa.

Destaque-se que a Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975, alterou a redação do art. 178 do CTN, trocando o "ou" por um "e", de sorte que a irrevogabilidade da isenção passou a depender dos dois requisitos, isto é, de ser por prazo certo *e* em função de determinadas condições.

A revogação de uma lei que concede isenção eqüivale à criação de tributo. Por isto deve ser observado o princípio da anterioridade da lei, assegurado pelo art. 150, inciso III, letra "b", da Constituição Federal, e já por nós estudado. O Supremo Tribunal Federal, todavia, tem entendido de modo diverso, decidindo que a revogação da isenção tem eficácia imediata, vale dizer, ocorrendo a revogação da isenção, o tributo pode ser cobrado no curso do mesmo exercício, sem ofensa ao referido princípio constitucional (RE n. 99.908-RS, Rei. Min. Rafael Mayer, publicado na *RTJ* 107/430-432).

Pode a isenção ser concedida em caráter geral ou específico. Na primeira hipótese, decorre diretamente da lei. Não depende de requerimento do interessado nem de qualquer ato administrativo. Na segunda hipótese, a isenção se efetiva mediante despacho da autoridade administrativa em requerimento do interessado, com o qual este comprove o preenchimento das condições e requisitos previstos em lei (CTN, art. 179).

Tratando-se de tributo lançado por período certo, o despacho que concede isenção deve ser renovado para cada período, a pedido do interessado, antes do término do período anterior, cessando automaticamente a isenção a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do seu reconhecimento (CTN, art. 179,

§ 1ª). Parece-nos, entretanto, que essa regra somente se aplica aos casos de isenção concedida em função de condições especiais cuja continuidade deva ser comprovada periodicamente.
Diz o Código que o despacho que concede isenção não gera direito adquirido, devendo ser revogado *de oficio,* isto é, por iniciativa da própria autoridade administrativa, sempre que se apure que o interessado não satisfazia ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor (CTN, art. 155, c/c art. 179, § 2ª).O que se há de entender é que o ato administrativo que defere o pedido de isenção não cria direito, e por isto mesmo pode ser desfeito sem que o interessado possa a isto se opor. Na verdade, o direito à isenção decorre do atendimento das condições ou requisitos legalmente exigidos para esse fim. O ato administrativo é simplesmente declaratório desse direito.
O ato administrativo que defere o pedido de isenção tributária apenas reconhece que a norma isentiva incidiu, ou que as condições de fato, anunciadas para futura ocorrência, configuram sua hipótese de incidência, e que, portanto, uma vez concretizadas, ela incidirá. Esse ato administrativo tem, assim, natureza simplesmente declaratória, tal como ocorre com o lançamento tributário. Por isto, se uma norma isentiva incidiu, fez nascer o direito à isenção, de sorte que haverá de ser aplicada aos fatos contemporâneos à sua vigência, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
O desfazimento do ato administrativo que reconhece o direito à isenção não é revogação, pois não é discricionário, não decorre de simples conveniência da Administração. É anulamento, ou cancelamento. E imprópria a terminologia do Código.
Anulado, ou cancelado, o despacho que reconheceu o direito à isenção, a Fazenda Pública providenciará a constituição do crédito tributário respectivo, que será acrescido dos juros de mora. E da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiário, ou de terceiro em favor deste. Em qualquer caso, o anulamento, ou o cancelamento, devem ser praticados em regular processo, no qual seja assegurado o direito de defesa ao interessado. Sem isto, será nulo.
O ato administrativo que defere isenção é, em princípio, meramente declaratório. Assim já entendeu, com razão, o antigo Tribunal Federal de Recursos quando disse ter direito à isenção do imposto de renda a empresa que havia obtido o reconhecimento, pela SUDENE, de que preenchia os requisitos do art. 13 da Lei n. 4.239/63 algum tempo depois da ação fiscal.
Sendo meramente declaratório o ato administrativo que defere isenção, ou reconhece existentes as condições que a lei estabelece para o gozo desta, os seus efeitos retroagem à data dos fatos sobre os quais incidiu a norma isentiva.

5.3 Classificação das isenções

Segundo o CTN, as isenções podem ser:

I — Quanto à forma de concessão:

a) absolutas, ou em caráter geral — concedidas diretamente pela lei;

b) relativas, ou em caráter específico — concedidas por lei mas efetivadas mediante despacho da autoridade administrativa.

II — Quanto à natureza:

a) onerosas ou condicionadas — concedidas sob condição que implique ônus para o interessado;

b) simples — sem a imposição de condições ao interessado.

III — Quanto ao prazo:

a) por prazo indeterminado;

b) por prazo certo.

IV — Quanto à área:

a) amplas — prevalentes em todo o território da entidade tributante;

b) restritas ou regionais — prevalentes apenas em parte do território da entidade tributante.

V — Quanto aos tributos que alcançam:

a) gerais — abrangem todos os tributos;

b) especiais — abrangem somente os tributos que especificam. Embora sem referência no CTN, as isenções podem ser classificadas,
ainda:

VI — Quanto ao elemento com que se relacionam:

a) objetivas — concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, objetivamente considerado, isto é, em função do ato, fato, negócio, ou coisa, da mercadoria, sua qualidade ou destinação;

b) subjetivas — concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário, isto é, daquele que, se inexistente a isenção, seria o sujeito passivo da obrigação tributária;

c) objetivo-subjetivas, ou mistas — concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário.

As isenções podem ser, ainda, classificadas em *autonômica* e *heterô-noma.* Diz-se que uma isenção é autonômica se esta é concedida por lei da pessoa jurídica titular da competência para instituir e cobrar o tributo ao qual se refere. Diz-se que uma isenção é heterônoma se esta é concedida por lei de pessoa jurídica diversa daquela que é titular da competência para instituir e cobrar o tributo a que se refere.

Na Constituição anterior havia expressa autorização à União para conceder, por meio de lei complementar, isenção de impostos estaduais e municipais. Tinha-se neste caso exemplo de isenção *heterônoma.* Isenção concedida por lei complementar da União, concernente a impostos estaduais ou municipais.

Na Constituição Federal de 1988, porém, a regra inverteu-se. Agora, a União está proibida de conceder tais isenções. Mesmo assim existe ainda uma hipótese de isenção *heterônoma* expressamente permitida na CF/ 88. É a do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "e".

Outro exemplo de isenção heterônoma é a relativa a impostos estaduais ou municipais, concedida pela União mediante tratado internacional. A doutrina diverge em torno da validade de tal isenção. Veja-se, a propósito, meu *Aspectos Fundamentais do ICMS,* p. 214.

5.4 Anistia

Anistia é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias. O cometimento de infração à legislação tributária enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, multas, e estas ensejam a constituição do crédito tributário correspondente. Pela anistia, o legislador extingue a pu-nibilidade do sujeito passivo infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. Seja está o crédito constituído, o legislador poderá dispensá-lo pela *remissão,* mas não pela *anistia.* Esta diz respeito exclusivamente a penalidade e há de ser concedida antes da constituição do crédito. A remissão é forma de extinção do crédito tributário, quer decorrente de penalidade, quer decorrente de tributo.

Como perdão que é, a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, e não se aplica (a) aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele; (b) salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas (CTN, art. 180).

Embora só o inciso II do art. 180 do CTN faça ressalva a disposição legal em contrário, parece-nos que o legislador federal não está adstrito aos limites do mencionado art. 180, em matéria de anistia. Tais limites se impõem ao legislador estadual. Também ao municipal. Podendo, entretanto, o legislador federal alterar o próprio CTN, é óbvio que se não sujeita às limitações deste. Mas o instrumento adequado para tanto há de ser a lei complementar, eis que se trata de norma geral de Direito Tributário (CF, art. 146, inc. III).

ti, ■
BI
Anistia não se confunde com remissão. Diz respeito somente a penalidades. A remissão abrange todo o crédito tributário, constituído já. Abrange o tributo e as penalidades. É a dispensa legal do crédito. Por isto é forma de extinção deste (CTN, art. 156, IV). Já a anistia é perdão da falta, da infração, que impede o surgimento do crédito tributário correspondente à multa respectiva.
A anistia pode ser concedida em caráter geral, isto é, abrangendo as penalidades relativas a todos os tributos, sem qualquer condição. É absoluta e, neste caso, decorre diretamente da lei, não havendo necessidade de requerimento do sujeito passivo (CTN, art. 181, I). Mas pode ser concedida limitadamente, vale dizer, referindo-se apenas:
a) às infrações da legislação relativamente a determinado tributo;
b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;
d) sob condição do pagamento do tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei a autoridade administrativa (CTN, art. 181).
A anistia decorre sempre de lei, e é forma de exclusão do crédito tributário e, portanto, compreende-se no âmbito da *reserva lega!* (CTN, art. 97, inc. VI). Decorre *diretamente* da lei quando tem caráter geral. Neste caso é *concedida* pela própria lei. Quando tem caráter restrito é *concedida* mediante ato da autoridade administrativa. Neste caso depende de requerimento do interessado, com o qual este faça a prova de preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão (CTN, art. 182).
O despacho que concede a anistia não gera direito adquirido, aplicando-se ao mesmo as regras relativas ao despacho que concede moratória em caráter individual.
■"'(« MM«.

6. Garantias e privilégios do crédito tributário

Diz o CTN que a enumeração das garantias por ele atribuídas ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram (art. 183). Pode, portanto, o legislador, federal, estadual ou municipal, estipular *garantias* para o crédito tributário, além das previstas no CTN.
Garantia é meio ou modo de assegurar o direito. Só a garantias se refere o art. 183 do CTN, de sorte que somente em relação a estas liberou o

legislador estadual e municipal. Não assim quanto aos privilégios, embora nem sempre se possa distinguir nitidamente uma garantia de um privilégio.
O fato de ser atribuída ao crédito tributário uma garantia qualquer, real ou fidejussória, não lhe altera a natureza. Não deixa de ser *tributário* para ser *hipotecário,* ou *cambiário,* em função da garantia que lhe tenha sido atribuída (CTN, art. 183, parágrafo único).
Como se disse, nem sempre é possível lazer uma distinção nítida entre garantia e privilégio. Assim vamos considerar, aqui, como *privilégio* apenas a preferência de que goza o crédito tributário no concurso com os demais.
Todos os bens e rendas de qualquer origem ou natureza do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida respondem pelo crédito tributário. Mesmo os bens hipotecados, ou penhorados, ou de qualquer forma gravados por ônus real, ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabili-dade, respondem pelo crédito tributário. É irrelevante a data de constituição do ônus ou da cláusula. Assim, mesmo que o ônus real, ou a cláusula de inalienabilidade, ou impenhorabilidade, seja anterior à data de constituição do crédito tributário, o bem onerado responderá pelo crédito tributário. Somente prevalece contra o crédito tributário a impenhorabilidade absoluta decorrente de lei.
Impenhorabilidade é a qualidade daquilo que não pode ser penhora-do. Pode resultar da lei ou da vontade. Se resulta da vontade, é inoperante em face do credor tributário. Prevalecerá, porém, se resulta da lei. O fundamento da distinção é evidente: respeitar a impenhorabilidade legal, mas evitar que os interessados, por simples ato de vontade, retirem seus bens do alcance do credor tributário.
Quem faz uma doação, ou um testamento, pode determinar, no instrumento respectivo, que os bens doados, ou a serem herdados, não podem ser alienados pelo donatário, ou herdeiro, ou legatário. Pode também determinar que ditos bens não possam ser objeto de penhora em execução. Essas estipulações não produzem nenhum efeito perante o credor tributário. Prevalecem apenas entre os particulares. Não contra o fisco.
Não podem ser penhorados, em face do que estipula o art. 649 do Código de Processo Civil:
a) os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos a execução;
b) as provisões de alimento e de combustível necessárias à manutenção do devedor e de sua família durante um mês;
c) o anel nupcial e os retratos de família;
d) os vencimentos dos magistrados, dos professores e dos funcionários públicos, o soldo e os salários, salvo para pagamento de prestação alimentícia;

■f" .11, ■
ri.,
1 »:*.

e) os equipamentos dos militares;
f) os livros, as máquinas, os utensílios e os instrumentos necessários ou úteis ao exercício de qualquer profissão;
g) as pensões, as tenças ou os montepios percebidos dos cofres públicos, ou de institutos de previdência, bem como os provenientes de libera-lidade de terceiro, quando destinados ao sustento do devedor ou da sua família;
h) os materiais necessários para obras em andamento, salvo se estas forem penhoradas;
i) o seguro de vida.

A impenhorabilidade dos bens acima indicados é absoluta. Eles não podem ser penhorados mesmo quando o executado não disponha de outros bens. Note-se, porém, que a referência, na letra "a" da precedente enumeração, a *bens declarados, por ato voluntário, não sujeitos a execução* há de ser entendida em harmonia com o disposto no art. 184 do CTN. A impenhorabilidade decorrente de ato de vontade não opera efeitos contra o fisco. A regra do art. 649 do CPC é geral, enquanto a do art. 184 do CTN é específica. A primeira cuida da impenhorabilidade contra os credores de um modo geral, enquanto a última estabelece uma exceção, admitindo a penhora, quando se trate de crédito tributário, de bens gravados com cláusula de impenhorabilidade.

Qualquer lei ordinária federal pode declarar absolutamente impe-nhoráveis certos bens, que ficam, assim, fora do alcance das execuções fiscais.

Assim, a Lei n. 8.009/90, resultante da Medida Provisória n. 143/90, estabeleceu a impenhorabilidade do imóvel residencial próprio do casal, ou entidade familiar. A impenhorabilidade compreende o terreno, as construções, plantações e benfeitorias de qualquer natureza e todos os equipamentos, inclusive os de uso profissional, ou móveis que guarnecem a casa, desde que quitados (art. 1Q, parágrafo único). Nessa impenhorabilidade não se incluem os veículos de transporte, obras de arte e adornos suntuosos. No caso de imóvel alugado, são impenhoráveis os bens móveis quitados que guarnecem a residência e que sejam de propriedade do locatário.

A impenhorabilidade de que trata a Lei n. 8.009/90 é oponível em processo de execução de qualquer natureza, salvo as exceções que a referida lei estabelece. No que diz respeito à matéria tributária, pode-se dizer que a impenhorabilidade não é oponível à execução para cobrança (a) das contribuições previdenciárias relativas à remuneração devida aos que trabalham na própria residência; e (b) dos impostos, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar (art. 3Q, incs. I e IV). Também não se beneficia da referida impenhorabilidade aquele que, sabendo-se insol-

vente, adquire de má-fé imóvel mais valioso para transferir a residência familiar, desfazendo-se ou não da moradia antiga (art. 4ª).

6.1 Presunção de fraude

A presunção de fraude na alienação de bens é mais uma garantia do crédito tributário. Presume-se fraudulenta, diz o art. 185 do CTN, a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução. Assim, se alguém é devedor de tributo e vende ou por qualquer outra forma aliena algum bem depois de inscrito o seu débito tributário como dívida ativa, essa alienação se considera fraudulenta. Presume-se que o ato de alienação teve por objetivo frustrar a execução do crédito tributário. Cuida-se de presunção legal absoluta, isto é, que não admite prova em contrário.

Não haverá, todavia, a presunção de fraude se o devedor reservar bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida fiscal em fase de execução (CTN, art. 185, parágrafo único).

A referência feita no art. 185 do CTN à oneração de bens é inteiramente supérflua. Não sendo, como não é, segundo o art. 184, oponível ao fisco, nada importa que se presuma fraudulenta.

Estar o crédito tributário em fase de execução não significa já haver sido proposta a ação de execução. A fase de execução começa com a inscrição do crédito como dívida ativa. Há, todavia, manifestações doutrinárias e alguns julgados, inclusive do extinto Tribunal Federal de Recursos, em sentido contrário. Só haveria presunção de fraude, segundo estes, a partir da citação do executado.

A nosso ver, a alienação feita depois da citação do devedor insolvente é presumidamente fraudulenta, ainda que se trate de crédito de Direito privado. É certo que o art. 107 do Código Civil só considera anuláveis tais alienações quando a insolvência do alienante seja notória. Há, todavia, no ato de alienar bens pelo devedor insolvente, depois de citado em processo de execução, um evidentíssimo intuito de fraude, a não ser que com o produto da alienação pague a dívida.

O art. 161 do projeto de Código Tributário Nacional (Projeto n. 173, de 1989), apresentado ao Congresso Nacional pelo Senador Fernando Henrique Cardoso, merece aplausos, porque reproduz a regra do art. 185 do atual Código, sem a expressão "em fase de execução".

O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo da constituição deste. Somente os créditos decorrentes da legislação do trabalho situam-se em melhor posição na escala de preferências (CTN, art. 186). O privilégio do crédito tributário é quase absoluto.

■r - ■>
' II''' w, ■ I;)Kii' ■.,!

Créditos decorrentes da legislação do trabalho são quaisquer créditos de que sejam titulares os que prestam serviço em regime de emprego, e decorrentes dessa prestação de serviço. Esses créditos têm privilégio absoluto, por entender-se que os seus titulares merecem tal proteção especial da lei em face da posição econômica e social que ocupam.

A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamen-to (CTN, art. 187). Isto significa dizer que a ação de execução do crédito tributário, conhecida como executivo fiscal antes do atual Código de Processo Civil, pode ser proposta e pode prosseguir normalmente, não tendo o seu curso obstaculizado.

6.2 Concurso de preferências

Havendo mais de uma pessoa jurídica de direito público com crédito tributário a receber, verifica-se o concurso de preferências, na seguinte ordem: a) União; b) Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e mediante rateio; c) Municípios, conjuntamente e por rateio (CTN, art. 187, parágrafo único).

Não se refere o CTN às autarquias, o que parece confirmar a tese de que estas não podem ser sujeito ativo na relação de tributação. Todavia, mesmo não admitidas como sujeito ativo da relação tributária, é inegável serem as autarquias titulares de créditos relativos aos tributos a elas destinados. O Tribunal Federal de Recursos, por isto, vinha suprindo a lacuna do CTN, decidindo que as autarquias se colocam, na escala de preferências, logo após a pessoa jurídica de Direito público a que pertencem. Assim, em primeiro lugar são pagos os créditos tributários da União Federal; em segundo lugar, o de suas autarquias; em terceiro lugar, o dos Estados, Distrito Federal e Territórios; em quarto, o das autarquias destes, e assim por diante.

6.3 Encargos da massa falida e do concordatário

Diz o art. 188 do CTN que são encargos da massa falida, pagáveis preferencialmente a quaisquer outros e às dívidas da massa, os créditos tributários, vencidos e vincendos, exigíveis no decurso do processo de fa-lência. Essa disposição tem sido considerada como reafirmação da regra do art. 186, consagrando a preferência do crédito tributário. Mas não se trata de simples reafirmação do privilégio já previsto, que seria evidentemente desnecessária. Cuida o art. 188 do CTN de regra específica, necessária em face das peculiaridades do processo de falência, como a seguir se passa a explicar.

A falência é um processo de execução coletiva, cujo objetivo é a liquidação do patrimônio da empresa falida e o pagamento de seus credores. Com a decretação da falência a empresa passa a denominar-se massa falida. Para a liquidação do patrimônio desta, vale dizer, para a transformação desse patrimônio em dinheiro, e conseqüente pagamento aos credores, é indispensável a prática de uma série de atos. Em casos especiais pode até a massa falida desenvolver atividade lucrativa, objetivando minimizar prejuízos.
Assim, a massa falida assume obrigações. Contrata empregados. Compra. Vende. Pratica, enfim, atos dos quais resultam inclusive dívidas tributárias. Mas a decretação da falência divide das obrigações da empresa as obrigações da massa. São da empresa as obrigações anteriores à falência. São encargos da massa as posteriores.
O art. 188 do CTN refere-se aos créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos depois da decretação da falência. Estes constituem encargos da massa, e, ainda que não vencidos, gozam de absoluta preferência. Preferem mesmo aos créditos trabalhistas, surgidos depois da decretação da falência, e por eles o síndico é pessoalmente responsável (CTN, art. 134, V).
Contestado o crédito tributário, o Juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e seus acrescidos, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da Fazenda"Pública interessada. Esta regra, estatuída no § Iª do art. 188 do CTN, refere-se, evidentemente, aos créditos tributários que constituam encargos da massa falida.
Também no processo de concordata prevalece a disciplina do art. 188 do Código. Aliás, na concordata é até mais importante que assim seja, porquanto, com o prosseguimento dos negócios, o volume de crédito tributário há de ser bem mais significativo.
Em resumo, por força do art. 188 do CTN, tem-se que:
a) os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos depois da decretação da falência, ou de concessão da concordata, gozam de preferência absoluta, ainda que não vencidos;
b) preferem inclusive às demais dívidas da massa;
c) para contestá-los, a massa falida ou o concordatário precisa garantir a instância, o que poderá fazer depositando o valor correspondente, e se não puder garantir a instância, por esta ou outra forma, reservará bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscimos;
d) o representante da Fazenda Pública credora deve ser ouvido a respeito da natureza e do valor dos bens reservados.

! f - 1
«ri
(5.4 *Inventário e arrolamento. Liquidações de pessoas jurídicas*
A preferência geral e absoluta do crédito tributário prevalece também nos processos de inventário e arrolamento, nos quais sua contestação igualmente depende de garantia de instância, tal como nos casos de falência e de concordata (CTN, art. 189 e seu parágrafo único).
O inventariante tem a obrigação de declarar todas as dívidas do autor da herança e de seu espólio. Além disto, o Juiz do inventário ou arrolamento oficia às repartições fiscais indagando a respeito dos créditos tributários, para assegurar a preferência destes. O inventariante é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo espólio, isto é, gerados depois da abertura da sucessão.
Também nas liquidações judiciais ou voluntárias das pessoas jurídicas de direito privado os créditos tributários gozam de preferência absoluta. Essa regra, prevista no art. 190 do CTN, faz com que os diretores e sócios de pessoas jurídicas de direito privado somente se eximam de responsabilidade pessoal se provarem a liquidação regular da respectiva pessoa jurídica.
6.5 Exigência de quitações
Garantia de considerável alcance é a exigência da quitação de tributos. Assim, o CTN exige expressamente, (a) para a concessão de concordata e para que seja declarada a extinção das obrigações do falido, a prova de quitação de todos os tributos relativos à atividade mercantil do requerente da concordata e do falido, respectivamente (CTN, art. 191); (b) para julgamento da partilha ou adjudicação, isto é, para que se consuma a formalidade da transmissão dos bens do autor da herança a seus sucessores, a prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas (CTN, art. 192); (c) para celebração de contrato ou proposta em concorrência pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, ou de autarquias, a prova de quitação de todos os tributos relativos à atividade em cujo exercício o contratante ou proponente contrata ou concorre (CTN, art. 193).
Pode a lei, todavia, expressamente autorizar a celebração de contrato, ou o recebimento de proposta em concorrência pública, sem exigência da quitação de tributos.
Importante é observar que a quitação exigida diz respeito, apenas, aos tributos relativos à atividade mercantil do requerente da concordata (art. 191); relativos aos bens do espólio, ou suas rendas (art. 192); e relativos a atividade em cujo exercício o interessado contrata, ou concorre (art. 193). E, neste último caso, só no que diz respeito aos tributos devidos à Fazen-

da Pública com a qual contrata ou perante a qual licita. Não aos tributos devidos a outras entidades públicas.
A exigência de quitação é excepcional, e não pode ser ampliada pela lei ordinária. Só é cabível, portanto, nas situações expressamente indicadas pelo CTN, a saber:
a) do que pretende concordata preventiva ou suspensiva da falência;
b) dos interessados em partilha ou adjudicação de bens de espólio; e
c) dos que licitam ou contratam com entidades públicas.
As duas primeiras situações não dizem respeito ao exercício normal de atividades econômicas, por isto mesmo a exigência da quitação não afronta a garantia do livre exercício de tais atividades, assegurada pelo art. 170, parágrafo único, da Constituição. A última pode, em certos casos, afetar essa garantia, e por isto é de constitucionalidade duvidosa. De todo modo, é razoável admitir-se que o órgão público se recuse a contratar com quem lhe deve.

I ÍHI «

Capítulo VI ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

I. Fiscal ilação: 1.1 Sigilo comercial. 1.2 Dever de informar e sigilo profissional. 1.3 Sigilo fiscal. 1.4 Auxílio da força pública. 1.5 Excesso de exação. 1.6 Responsabilidade pessoal do agente público. 2. Divida Ativa. 3. Certidões negativas: 3.1 Certidão negativa e perecimento de direito. 3.2 Certidão negativa e tributo não vencido. 3.3 Certidão negativa e consignação em pagamento. 3.4 Exigência de quitação de tributos e liberdade econômica.

1. Fiscalização

A competência das autoridades administrativas em matéria de fiscalização é regulada na legislação tributária. Assim como a validade dos atos jurídicos em geral exige a *capacidade* de quem os pratica, a validade dos atos administrativos requer a *competência* da autoridade ou agente público. Indispensável, portanto, que a fiscalização tributária seja feita por pessoas às quais a legislação atribua competência para tanto, em caráter geral, ou especificamente, em função do tributo de que se tratar. A la-vratura de um auto de infração, o julgamento de ímpugnação do mesmo pelo sujeito passivo, assim como todo e qualquer ato da Administração tributária, só têm validade se praticados por quem tenha competência para tanto.

Essa competência é atribuída pela *legislação.* Não apenas pela *lei* tributária. Legislação e lei, na linguagem do Código Tributário Nacional, são coisas bem distintas. Legislação é o gênero, no qual se incluem as diversas normas que tratam de matéria tributária. Lei é uma dessas espécies.

As regras básicas sobre a matéria encontram-se no CTN e devem ser observadas pela *legislação* (art. 194).

Considerando que as portarias, instruções, ordens de serviço e outros atos administrativos de idêntica natureza, embora se incluam no conceito de *legislação* tributária, nos termos dos arts. 96 a 100 do CTN, não obrigam diretamente os sujeitos passivos, o Código estabeleceu expressamente que essa legislação se aplica às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção

(art. 194, parágrafo único). As normas dessa legislação, quando não constem de *lei,* evidentemente devem tratar apenas de aspectos procedimentais, ou de simples obrigações acessórias. Não podem impor deveres que não tenham a natureza de obrigação acessória, em face do dispositivo constitucional pelo qual ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de *lei.*

1.1 Sigilo comercial

Para os efeitos da legislação tributária, não se aplicam quaisquer dispositivos legais que limitem ou excluam o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou a obrigação destes de exibi-los (CTN, art. 195).

O Código Comercial estabelece que "nenhuma autoridade, Juízo ou Tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem contido algum vício" (art. 17). Somente admitia a exibição judicial dos livros de escrituração comercial por inteiro, ou balanços gerais de qualquer casa de comércio, a favor dos interessados em questões de sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão mercantil por conta de outrem, e em caso de quebra (art. 18). Nas causas em geral, o exame era admitido, desde que efetivado sob as vistas do comerciante a quem pertenciam, ou de pessoa por este designada, limitando-se ao ponto pertinente à questão (art. 19).

As leis pertinentes aos impostos de consumo e de renda, antes do CTN, já haviam rompido essa barreira. E nem podia mesmo ser de outro modo. O interesse da Administração tributária impõe que se lhe conceda o direito de examinar todos os livros e papéis dos comerciantes, eis que tais documentos constituem fonte abundante, e às vezes única, de informações relativas aos fatos geradores de tributo.

Com o advento do CTN ficou afastada a possibilidade de invocação das regras do Código Comercial, ou de qualquer outra lei que exclua ou limite o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais. As normas que preservam o sigilo comercial prevalecem entre os particulares, mas não contra a Fazenda Pública.

Recente decisão do Supremo Tribunal Federal, todavia, coloca em dúvida o direito de a Administração Fazendária penetrar no estabelecimento do contribuinte e ter acesso a seus livros e documentos sem o consenti-

. -r -1
ir
mento deste. Apreciando pedido de *habeas corpus* em que era alegada a utilização de provas ilícitas, denegou a ordem ao fundamento de que o ingresso dos fiscais no estabelecimento deu-se com o consentimento do paciente. Isto significa dizer que tal consentimento pode, em princípio, ser negado pelo contribuinte.

A solução da questão de saber se o contribuinte pode negar autorização ao fisco para adentrar em seu estabelecimento é de grande relevância. Além da repercussão que certamente tem na esfera penal, como afirmou o STF, pode ter também repercussões na esfera da administração tributária.

Note-se que o art. 195 do CTN reporta-se ao direito de examinar livros e documentos dos comerciantes, industriais ou produtores e à obrigação destes de exibi-los. O direito de examinar abrange todos os livros e papéis que os comerciantes, industriais ou produtores possuam, sejam ou não obrigatórios. A obrigação de exibir evidentemente só é efetiva em se tratando de livros ou papéis cuja existência seja obrigatória.

Note-se a diferença. Se um agente fiscal encontra um livro *caixa,* por exemplo, no escritório de uma empresa, tem o direito de examiná-lo, mesmo em se tratando, como se trata, de livro não obrigatório. Entretanto, se o contribuinte afirma não possuir livro *caixa,* ou *razão,* ou qualquer outro, não obrigatório, evidentemente não estará sujeito a sanção alguma. Não sendo legalmente obrigado a possuir determinado livro ou documento, obviamente não pode ser obrigado a exibi-lo. Entretanto, se de fato o possui, tanto que o fiscal o viu, não pode impedir o seu exame.

Ao constatar a existência de livro ou documento não obrigatório, deve o fiscal fazer imediatamente a respectiva apreensão. Se não o faz, depois não terá como obrigar o contribuinte a exibi-lo, a menos que este confesse a existência do livro ou documento questionado.

Algumas leis autorizam o lançamento de tributo por arbitramento, e estabelecem que o ônus da prova em sentido contrário é do sujeito passivo. A Lei n. 8.212/91, por exemplo, atribui ao sujeito passivo de contribuições sociais o dever de exibir todos os livros e documentos relacionados com aquelas contribuições, e autoriza os órgãos da Administração a "inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário" (art. 33, §§ 2º e 3º).

Tais dispositivos legais não podem ser interpretados literal e isoladamente, porque isto implicaria admitir-se autorizada a cobrança das contribuições consideradas devidas pela autoridade administrativa, dando-se ao lançamento tributário o caráter de atividade discricionária, em flagrante violação do art. 3º do Código Tributário Nacional, e em conflito corn a Constituição, que institui, em favor dos contribuintes, importantes limitações ao exercício do poder de tributar.

Aqueles dispositivos legais que autorizam o arbitramento do valor do tributo devem ser interpretados com atenção especial para o elemento sistêmico, ou contextual, com destaque para os princípios constitucionais, entre os quais o da garantia do *devido processo legal,* e da *ampla defesa.* Admitir o arbitramento e inverter o ônus da prova consubstancia evidente inutilização de tais princípios. Lei que coloca o direito do contribuinte, de não pagar tributo indevido, a depender de prova absolutamente impossível, é lei que torna absolutamente inúteis aquelas garantias constitucionais.
Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (CTN, art. 195, parágrafo único). Terminado o prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, já poderiam ser dispensados os livros e documentos, sem qualquer prejuízo para o fisco, em princípio, desde que na cobrança dispõe este da certidão de inscrição do crédito como dívida ativa, que lhe garante presunção de liquidez e certeza. Todavia, existem situações nas quais, mesmo dispondo do título executivo extrajudicial, necessita o fisco de produzir contraprova. Assim, preferiu o CTN exigir a conservação dos livros e documentos pelo prazo que termina por último, vale dizer, o prazo de prescrição.
Essa regra, porém, somente se aplica se tiver havido lançamento e ainda não estiver extinto o respectivo crédito tributário, que por isto mesmo poderá ser cobrado, ensejando discussão judicial a seu respeito. Se está consumada a decadência, e nenhum crédito tributário subiste a ensejar disputa, certamente o contribuinte não terá o dever de conservar livros e documentos.
O Código de Processo Civil disciplina o procedimento para exibição de livro ou documento, mas o fisco pode exigir tal exibição administrativamente, isto é, não precisa ir ao Judiciário. Ao desobediente pode impor penalidades, além de fazer o lançamento do tributo por arbitramento. Pode ainda utilizar medidas de força, como adiante será examinado.
A desobediência à determinação da autoridade administrativa pode ainda configurar o crime previsto no art. 330 do Código Penal. Incabível, porém, determinação da autoridade administrativa no sentido de que o contribuinte compareça à repartição para exibir livros ou documentos, ou para ser inquirido, como se a atividade de fiscalização fosse um inquérito policial. A fiscalização há de ser feita no domicílio do contribuinte, e a solicitação de qualquer esclarecimento dever ser a este dirigida por escrito.
A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se docu-

mente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas (CTN, art. 196). Sempre que possível o termo deve ser lavrado em um dos livros fiscais exibidos. Mas pode ser lavrado em separado, e na prática é quase sempre assim que acontece. Não sendo lavrado em livro, do termo a autoridade fornecerá cópia à pessoa sujeita à fiscalização.

A fiscalização não pode perdurar indefinidamente. Seus trabalhos causam transtorno ao contribuinte, que a este não está obrigado a submeter-se a não ser o mínimo necessário. A fixação de prazos muito longos, ou a sucessiva prorrogação do prazo inicialmente fixado, pode constituir abuso de poder da autoridade incumbida de realizar a fiscalização. O auto de infração lavrado depois de esgotado o prazo fixado para a conclusão das diligências é nulo.

O ato de prorrogação do prazo para os trabalhos da fiscalização, como os atos administrativos em geral, deve ser fundamentado. A ausência da fundamentação implica nulidade do auto de infração. Prorrogação por ato desprovido de fundamentação é incompatível com o art. 3^U do CTN, segundo o qual o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Aliás, admitir a prorrogação independentemente de fundamentação eqüivale a tornar absolutamente inútil a fixação do prazo.

É de grande importância a lavratura do termo de início da fiscalização, não apenas para que seja regular a diligência como e especialmente para comprovar o termo inicial do prazo de decadência, de que trata o art. 173 do CTN.

A pessoa sujeita à fiscalização deve apor nos termos respectivos o seu "ciente". Assim também nos autos de infração acaso lavrados. Isto não significa que concordou com o procedimento fiscal. Estar ciente da lavratura de um auto de infração não quer dizer concordar com o que esteja afirmado naquele documento. Significa apenas que a pessoa autuada foi notificada, isto é, teve conhecimento da autuação. Isto é importante porque é precisamente da data que a pessoa autuada tem conhecimento da autuação que começa o prazo para oferecimento de defesa ou impugna-ção. O "ciente" aposto no auto de infração, repita-se, apenas comprova que a pessoa autuada tem conhecimento dele, mas não significa que concorda com o seu conteúdo.

1.2 Dever de informar e sigilo profissional

O dever de prestar informações ao Fisco não é apenas do sujeito passivo de obrigações tributárias, ou, mais precisamente, não é apenas de contribuintes e de responsáveis tributários. Abrange também terceiros. Assim,

estabelece o art. 197 do CTN que, mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I — os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II — os bancos, casas bancárias, caixas econômicas e demais instituições financeiras;

III — as empresas de administração de bens;

IV — os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V — os inventariantes;

VI — os síndicos, comissários e liquidatários;

VII — quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Estas últimas, somente quando designadas em *lei.* Não se tratando de sujeito passivo da obrigação tributária, o dever de informar não pode ser considerado obrigação tributária acessória. Neste caso, portanto, esse dever de informar há de ser previsto em *lei.* Não em normas inferiores integrantes da *legislação* tributária.

O dever de informar encontra limite no denominado *sigilo profissional.* Assim, não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a guardar segredo em razão de cargo, ofício, função, magistério, atividade ou profissão (CTN, art. 197, parágrafo único).

O advogado, por exemplo, tem o direito e também o dever (Lei n. 8.906, de 4.7.1994, art. 7º, inc. XIX) de não depor sobre fatos dos quais tenha tomado conhecimento no exercício da profissão. Com isto deixou claro o legislador que o advogado não pode abrir mão do direito ao sigilo profissional, pois, além do direito, tem também o dever.

O segredo profissional é garantia de ordem pública. Decorre de disposição expressa de lei, e segundo o CTN prevalece sobre o dever de prestar informações ao fisco. E nem podia mesmo ser de outra forma em nosso sistema jurídico, eis que a violação do segredo profissional está inclusive capitulada como crime (Código Penal, art. 154).

É importante, porém, distinguir o fato do qual tem o profissional conhecimento em razão de sua profissão daqueles de que conhece em razão de uma atividade qualquer que desenvolve e que, todavia, não é específica de sua profissão. Um advogado, por exemplo, pode desempenhar a função de síndico, ou de inventariante, e como tal tomar conhecimento de fatos relevantes para o fisco. A função de síndico, como a de inventariante, não é específica do advogado. O dever do sigilo profissional não

■*Ml "t*
I hi i li
fe;
vai abrangê-la pelo fato de, no caso, ser desempenhada por um advogado. Prevalece, portanto, a imposição do art. 197, inciso V, do CTN.
A Lei Complementar n. 105, de 10.1.2001, estabelece que não constitui violação do sigilo a que estão obrigadas as instituições financeiras, entre outras hipótese, a prestação de informações nos termos e condições que estabelece (art. 1", § 3Q). Delega ao Poder Executivo atribuição para disciplinar, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços (art. 5°); as informações obtidas das instituições financeiras serão conservadas sob sigilo fiscal (art. 5º, § 5º).
As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento administrativo fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente (art. 6º).
1.3 Sigilo fiscal
Ao mesmo tempo em que assegura ao Fisco o direito de penetrar nos domínios dos particulares, tomando conhecimento do que se passa com seus patrimônios, preserva o CTN o interesse destes de que ao público em geral não chegue tal conhecimento. Assim, proíbe a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação obtida em razão do ofício, isto é, obtida em função da atividade de administração e fiscalização tributária sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos, ou de terceiros, e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (CTN, art. 198).
A proibição se dirige à Fazenda Pública, vale dizer, à pessoa jurídica de Direito público, e também a seus funcionários. Violada a proibição, responde a Fazenda Pública civilmente. É obrigada a indenizar os danos que porventura a divulgação venha a causar, e pode agir regressivamente contra o funcionário, se houver dolo ou culpa deste (Constituição Federal, art. 37, § 6º). Já o funcionário, além de responder civilmente perante a Fazenda Pública, que, como se disse, pode acioná-lo regressivamente, tem ainda a responsabilidade criminal, posto que o Código Penal, no capítulo em que cuida dos crimes praticados por funcionário público contra a Administração em geral, considera crime "revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revê-

lação" (Código Penal brasileiro, art. 325). Assim, como o CTN impõe o sigilo quanto aos fatos dos quais a autoridade e os funcionários da Administração tributária tenham conhecimento em razão da atividade fiscal, a divulgação desses fatos configura *violação de sigilo funcional,* delito previsto na norma penal referida.
Dependendo das circunstâncias do caso, a divulgação, pelas autoridades ou funcionários do fisco, de fatos relativos à situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e à natureza e ao estado de seus negócios pode configurar o crime de *excesso de exação,* previsto no art. 316, § Iº, do Código Penal.
O dever do sigilo funcional, todavia, não impede a Fazenda Pública de prestar as informações requisitadas pelas autoridades judiciárias, no interesse da Justiça. Nem que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios prestem uns aos outros informações, na forma estabelecida em lei ou convênio.
Aliás, a prestação de assistência mútua e a permuta de informações entre as Fazendas Públicas constitui dever estabelecido pelo próprio CTN. Depende, entretanto, de previsão em lei ou convênio (CTN, art. 199).
A Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, alterou a redação do *caput* do art. 198 do CTN, e substituiu por três o seu parágrafo único, ampliando as exceções ao dever de sigilo fiscal. Na prática, pode-se dizer que já não existe o sigilo fiscal, pelo menos para impedir o que as autoridades da administração tributária mais gostam de fazer, que é utilizar a publicidade sensacionalista como forma de constranger o contribuinte.
Estabeleceu, ainda, que a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.
1.4 Auxílio da força pública
As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção (CTN, art. 200). "
A requisição, quando cabível, é feita diretamente pela autoridade administrativa. Não há necessidade de intervenção judicial. Mas é necessário distinguirmos entre as hipóteses nas quais é cabível a requisição da força pública diretamente pela autoridade administrativa daquelas nas

quais se faz necessária uma decisão judicial para autorizá-la. Sem essa distinção o arl. 200 do Código Tributário Nacional será inconstitucional.

Com efeito, em sua expressão literal, e admitindo-se que se aplica em qualquer hipótese, a norma do art. 200 do Código Tributário Nacional coloca-se em aberto conflito com as garantias constitucionais relativas à inviolabilidade do domicílio (CF de 1988, art. 5U, inc. XI), conceito no qual é razoável incluir-se o estabelecimento comercial na parte em que não é acessível ao público, e ao sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas e de dados e das comunicações telefônicas (CF de 1988, art. 5P, inc. XII). Tais garantias constitucionais impõem limitações ao alcance do art. 200 do Código Tributário Nacional, que há de ser então interpretado de conformidade com a Constituição. Assim, a autorização de requisição da força pública diretamente pela autoridade administrativa fica restrita às hipóteses na quais o mesmo pode ser validamente aplicado. Entre elas, para garantir a fiscalização do transporte de mercadorias, a apreensão de mercadoria em trânsito desacompanhada da documentação legal necessária, ou em depósito clandestino.

Nos casos em que o uso da força pública possa estar em conflito com as garantias constitucionais do contribuinte deve este ser objeto de prévia autorização judicial, sem o quê as provas eventualmente colhidas não poderão ser utilizadas pela Fazenda Pública. Além disto, a conduta dos agentes fiscais pode eventualmente configurar o crime de excesso de exação.

Em qualquer caso, é pressuposto de legitimidade da requisição o fato de haver sido a autoridade administrativa vítima de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou também o fato de ser o auxílio da força pública necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária. Não exige o CTN, para que possa ter lugar o uso da força pública, tenha havido crime ou contravenção. A regra é de ordem prática. Evita perquirições a respeito da configuração de delito.

Embaraço é qualquer forma de resistência à atividade fiscal. Não apenas a que configure o delito de *resistência* previsto no art. 329 do Código Penal.

Desacato é crime previsto no art. 331 do Código Penal. Todavia, são irrelevantes, para os fins do art. 200 do CTN, as controvérsias doutrinárias a respeito da configuração do delito de desacato.

7.5 *Excesso de exação*

O art. 316, § 1°, do Código Penal estabelece que, "se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido,

ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza", resta caracterizado o crime de excesso de exação, para o qual comina a pena de reclusão de três a oito anos, e multa.
Assim, na atividade de cobrança do tributo, a autoridade administrativa e seus agentes, além de vinculados à legalidade, estão sujeitos a sanções penais. Na prática, essa disposição legal é inoperante. Não obstante a voracidade do fisco, cada dia maior, a opinião pública parece que ainda considera os agentes do fisco como pessoas cumpridoras da lei, o que infelizmente não corresponde à realidade. As autoridades fazendárias e seus agentes geralmente estão mais preocupados com a arrecadação do que com a lei. E tanto quanto o contribuinte a interpretam de forma tendenciosa, ou simplesmente a ignoram, desde que isto signifique maior arrecadação.
O contribuinte, a seu turno, geralmente não se dispõe a comunicar ao Ministério Público, ou ao Judiciário, os cometimentos delituosos dos agentes do fisco. Teme represálias, tenha ou não fatos que pretenda esconder. Além disto, geralmente é difícil provar os fatos que configuram tais ilícitos, e o acusador corre o risco de ser processado por calúnia.
Se o contribuinte não infringiu a lei tributária e está sendo vítima de extorsão por parte do agente fiscal, o melhor é não ceder às pretensões deste e deixar que seja lavrado o auto de infração, certamente improcedente, e defender-se contra este.

1.6 Responsabilidade pessoal do agente público

O caminho mais adequado para o contribuinte proteger-se contra as ilegalidades eventualmente praticadas pelos agentes do Fisco é a responsabilização pessoal destes pelos danos, morais e materiais, que venha a sofrer.
Sabemos todos que existem casos nos quais os agentes do Fisco, com objetivos escusos, ameaçam lavrar auto de infração absolutamente descabido, porque o contribuinte, diante do procedimento fiscal, teria de suportar os ônus da defesa. Em tais casos o contribuinte não se deve submeter às pretensões de agentes públicos inescrupulosos. Deve — isto, sim — responsabilizá-los pessoalmente pelos danos morais e materiais que do procedimento ilegal possam decorrer. Lavrado auto de infração sem fundamento, poderá promover ação contra o agente fiscal, cobrando desde a indenização dos gastos que tenha de suportar com sua defesa, além de outros danos morais e materiais que porventura venha a sofrer em decorrência daquele procedimento fiscal indevido.
Não será necessário alegar cometimento ilícito do agente fiscal. Basta sustentar a ocorrência de culpa, que, no caso, estará configurada pela imperícia no exercício da função de agente fiscal, facilmente demonstrá-vel em face da absoluta falta de fundamento do auto de infração.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que mesmo em face da responsabilidade objetiva do ente público, e sem prejuízo desta, é cabível a ação de indenização promovida pela vítima também contra o agente público. E, na medida em que este seja chamado a juízo para defender-se, começará a sentir-se responsável e a abster-se do cometimento de ilegalidades. Além disto, a condenação ao pagamento de indenização, por mais modesta que seja, contra o agente público será muito mais significativa para a moralização da relação tributária do que uma condenação ao pagamento de indenização milionária pela Fazenda Pública.

2. Dívida Ativa

Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular (CTN, art. 201).

O crédito é levado à inscrição como dívida depois de definitivamente constituído. A inscrição não é ato de constituição do crédito tributário. Pressupõe, isto sim, que este se encontre regular e definitivamente constituído e, ainda, que se tenha esgotado o prazo fixado para seu pagamento.

Mesmo depois de inscrito, o crédito tributário continua a render juros de mora. A fluência destes, todavia, não exclui a liquidez do crédito (CTN, art. 201). Do mesmo modo a correção monetária, que não chega a ser um acréscimo, mas simplesmente uma forma de manter o valor efetivo do crédito. Situação diversa, porém, é a da multa. Só a penalidade regularmente aplicada pode ser cobrada, e portanto a aplicação regular da multa é pressuposto para a inscrição do crédito respectivo. Depois da inscrição não se pode acrescentar ao crédito qualquer quantia a título de multa, ainda que simplesmente moratória.

A dívida, para ser inscrita, deve ser autenticada pela autoridade competente. E o termo de inscrição indicará (CTN, art. 202):

a) o nome do devedor e, sendo o caso, os dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

b) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

c) a origem e a natureza do crédito, mencionando especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

d) a data em que foi inscrita;

e) sendo o caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

O termo acima referido deve ser lavrado em livro próprio para tal fim, extraindo a autoridade competente a respectiva certidão, que consti-

tui título executivo extrajudicial (Código de Processo Civil, art. 585, inc. VI). A certidão conterá todos os elementos do termo, indicados nas letras "a" a "e", acima, e ainda a indicação do livro e da folha em que se encontra a inscrição (CTN, art. 202, parágrafo único).
A omissão de qualquer dos requisitos da certidão, ou o erro relativo aos mesmos, causa a nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade pode ser sanada, desde que ainda não tenha havido o julgamento de Iª instância, mediante a substituição da certidão nula. Neste caso é devolvido ao executado o prazo para a defesa no que se refere à parte modificada (CTN, art. 203). Mesmo depois do julgamento de Iª instância, dando pela nulidade da certidão, e do processo de cobrança, é possível corrigir os defeitos da certidão. Não sobrevive, porém, o processo de cobrança cuja nulidade tenha sido declarada no julgamento, a não ser pela reforma deste na instância superior. Mas outra ação de cobrança pode ser intentada.
Com efeito, o processo de execução, se instruído com certidão de inscrição nula, deve ser extinto sem julgamento de mérito, nos termos do art. 267, inciso IV, do Código de Processo Civil. E, nos termos do art. 268 do mesmo Código, a extinção do processo não impede que a entidade exe-qüente promova outra vez a ação de cobrança. Mas a petição inicial só deve ser despachada com a prova de que a exeqüente cumpriu o que lhe tenha sido imposto pela sentença no processo anterior.
A dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez. A certidão de inscrição respectiva tem o efeito de prova pré-cons-tituída (CTN, art. 204). Essa presunção, todavia, é relativa, podendo ser elidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a quem aproveite (CTN, art. 204, parágrafo único). A isto eqüivale dizer que a dívida ativa regularmente inscrita é líquida e certa até prova em contrário. Líquida, quanto a seu montante; certa, quanto à sua legalidade. O executado, se alegar que não deve, ou deve menos, terá o ônus de provar o alegado.
A presunção de liquidez e certeza da dívida ativa regularmente inscrita não resulta - como pode parecer - de haver o art. 204 do Código Tributário Nacional adotado a tese segundo a qual os atos administrativos gozam de presunção de validade. Ela decorre da circunstância de ser a inscrição em Dívida Ativa precedida de apuração em regular processo administrativo, no qual é assegurada ampla defesa ao sujeito passivo da obrigação tributária. Por isto mesmo, para superar tal presunção basta a demonstração de que no processo administrativo ocorreu cerceamento desse direito fundamental. A prova inequívoca a que se refere o parágrafo único do art. 204 do Código Tributário Nacional não há de ser necessariamente

IH» -
quanto à existência ou ao valor da dívida. Pode ser apenas quanto a falhas no procedimento de sua apuração.

3. Certidões negativas

Segundo o art. 205 do CTN, a lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade, e indique o período a que se refere o pedido. A exigência de indicação, pelo interessado, dos dados informativos mencionados é de ordem prática. Evita dúvidas quanto ao destinatário e ao conteúdo da certidão. Facilita sua expedição, que há de ser feita nos termos do pedido e no prazo de 10 dias (CTN, art. 205, parágrafo único). Se há dúvida, não será expedida. Não pode a autoridade alterar os termos do pedido, vale dizer, não pode expedir a certidão em termos diferentes daqueles constantes do requerimento respectivo.

Ressalte-se que a certidão negativa só pode ser validamente recusada se houver crédito constituído contra o interessado. O fato de haver des-cumprido uma obrigação tributária, principal ou acessória, não é motivo suficiente para a recusa, a menos que já tenha sido feito o lançamento correspondente.

Não sendo possível o fornecimento de certidão negativa, em face da existência de débito, pode a autoridade administrativa fornecer certidão positiva, que em certos casos pode ter o mesmo valor da negativa.

Com efeito, vale como certidão negativa aquela certidão da qual conste a existência de crédito (a) não vencido; (b) em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora; e (c) cuja exigibilidade esteja suspensa (CTN, art. 206). Tanto uma certidão negativa, isto é, dizendo que eu nada estou devendo ao Fisco, como uma outra dizendo que eu devo, mas o crédito do Fisco contra mim se encontra em uma das três situações mencionadas, produzem o mesmo efeito, porque:

a) se o crédito não está vencido, não se pode dizer que sou inadimplente;

b) se o crédito se encontra em processo de execução, com penhora já efetivada, está com sua extinção garantida, de sorte que o Fisco não tem interesse em denegar a certidão;

c) se está o crédito com sua exigibilidade suspensa, o fundamento da suspensão justifica também o fornecimento da certidão.

Na prática, o caso mais comum de certidão positiva com efeito de negativa é o de crédito tributário com exigibilidade suspensa, quer em face

de parcelamento ou de depósito para garantia do juízo, ou ainda do deferimento de medida liminar.
Seja como for, sendo caso de certidão positiva com efeito de negativa, a recusa em admitir essa equivalência de efeitos justifica a impetração de mandado de segurança.

3.1 Certidão negativa eperecimento de direito

Não é exigível certidão negativa para a prática de ato que tenha por fim evitar a caducidade de direito. Se bem aplicada a lei, portanto, ninguém será prejudicado à falta de certidão de quitação de tributo. Se a prática do ato é urgente, esta será permitida mesmo sem a certidão, e a conseqüência da prática do ato, sem a certidão, é a responsabilização de todos os que dele participam pelos tributos porventura devidos. Os que participam do ato assumem, voluntariamente, a responsabilidade tributária pelo contribuinte que deveria apresentar a certidão, e não o fez.

A norma do art. 207 do CTN é incisiva, a dizer que *independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito.* E não haverá prejuízo algum para o Fisco, porque todos os participantes do ato assumem a responsabilidade pelos tributos acaso devidos pelo beneficiário da dispensa.

A propósito da exigência de certidões negativas, deve ser lembrado que esta não pode constituir forma oblíqua de cobrança, sendo cabível exclusivamente nos casos previstos pelo próprio CTN. A exigência, fora de tais casos, configura sanção política cuja prática tem sido repelida pela jurisprudência.

Com efeito, o CTN dispõe sobre a exigência da quitação de tributos em três hipóteses, a saber: a) no art. 191, como condição para o deferimento de concordata ou para a declaração de extinção das obrigações do falido; b) no art. 192, como condição da sentença de julgamento de partilha ou de adjudicação, e c) no art. 193, como condição para a celebração de contrato com entidade pública ou participação em licitação.

A interpretação sistêmica dessas normas impõe que as situemos no âmbito do Código, cujo Título III, de seu Livro Segundo, cuida do Crédito Tributário, com o Capítulo VI dedicado, especificamente, às Garantias e Privilégios do Crédito Tributário.

Daí se conclui serem as normas dos artigos 191, 192 e 193, acima referidas, pertinentes a crédito tributário, matéria que, por força do disposto no art. 146, inciso III, alínea "b", da vigente Constituição, situa-se

no campo privativo das leis complementares. Em outras palavras, isto quer dizer que somente através de lei complementar é possível a alteração desses dispositivos do Código, especialmente quando se tratar de ampliação, ou da instituição de outras hipóteses de exigência de quitação de tributos.
Assim, é de grande importância a interpretação daqueles dispositivos, de sorte a que se tenha clara a delimitação das hipóteses nas quais é válida a exigência da quitação de tributos.
A exigência determinada pelo art. 191 diz respeito apenas aos tributos relativos à atividade mercantil do requerente da concordata, ou da declaração de extinção das obrigações do falido. Não abrange, portanto, possíveis débitos tributários de sócios, administradores, ou de pessoas jurídicas outras, ainda que de algum modo ligadas à pessoa de cuja concordata ou de cuja falência se esteja a cogitar.
A exigência do art. 192 diz respeito exclusivamente aos tributos relativos aos bens do espólio ou suas rendas. Não abrange débitos tributários dos herdeiros ou adjudicantes, ou qualquer outro.
A exigência do art. 193 diz respeito apenas aos tributos relativos à atividade em cujo exercício o contribuinte está contratando ou licitando. E somente aqueles tributos devidos à pessoa jurídica contratante, ou que está a promover a concorrência. Não abrange, pois, tributos devidos a outras pessoas jurídicas de Direito Público.
A referência ao contrato e à concorrência justifica-se pelo fato de alguns contratos serem possíveis sem concorrência. Se realizada a concorrência, na oportunidade desta é feita a exigência de quitação, que não precisa ser repetida na ocasião do contrato.
Excepcional que é, a norma que estabelece a exigência de quitação não pode ser interpretada ampliativamente, nem ampliada pela lei ordinária. Só é cabível, portanto, nas situações expressamente indicadas pelo CTN, a saber:
a) do que pretende concordata, preventiva ou suspensiva, da falência;
b) dos interessados em partilha ou adjudicação de bens de espólio; e
c) dos que licitam ou contratam com entidades públicas.
As duas primeiras situações não dizem respeito ao exercício normal de atividades econômicas, por isto mesmo a exigência da quitação não afronta a garantia do livre exercício de tais atividades, assegurada pelo art. 170, parágrafo único, da Constituição. A última pode, em certos casos, afetar essa garantia, e por isto é de constitucionalidade duvidosa. De todo modo, é razoável admitir-se que o órgão público se recuse a contratar com quem lhe deve.

Lei ordinária, seja federal, estadual ou municipal, que amplie o alcance da exigência de quitação, contidas nos artigos 191, 192 e 193 do CTN, ou institua outras hipóteses para formulação dessa exigência padece de inconstitucionalidade, tanto formal quanto substancial.
Inconstitucionalidade formal haverá porque, como dito acima, cuida-se de matéria que só por lei complementar pode ser regulada. Inconstitucionalidade substancial também haverá porque tal lei abrirá conflito com normas da Constituição, em pelo menos dois importantes aspectos. Primeiro, porque afronta o art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal. Segundo, porque institui forma oblíqua de cobrança de tributos, permitindo que esta aconteça sem observância do devido processo legal.
Tem sido freqüente, então, o deferimento de mandado de segurança para garantir a prática do ato sem a questionada certidão de quitação.
E cabível, outrossim, contra a entidade pública em cujo âmbito se tenha verificado a exigência ilegal ou inconstitucional, ação para haver perdas e danos, morais e materiais, inclusive lucros cessantes, nos termos do art. 37, § 6º, da vigente Constituição Federal. Os danos materiais e o lucro cessante devem ser demonstrados e quantificado devidamente. O dano moral cuja indenização será devida às pessoas naturais prejudicadas, pode decorrer simplesmente da afirmação inverídica da existência de dívida, em determinadas circunstâncias.
Se mesmo havendo débito é expedida certidão negativa, há erro contra a Fazenda Pública. Se o funcionário que expediu a certidão sabia da existência do débito e agiu dolosamente, torna-se ele pessoalmente responsável pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos. Terá também o funcionário de responder, conforme o caso, do ponto de vista funcional e do ponto de vista criminal. O fato de ser o funcionário responsabilizado na órbita tributária, vale dizer, o fato de ser ele obrigado a pagar o crédito tributário respectivo, não exclui a sua responsabilidade funcional, nem sua responsabilidade criminal. Não impede que venha a ser punido administrativa e criminalmente (CTN, art. 208 e seu parágrafo único).
3.2 Certidão negativa e tributo não vencido
O pagamento do tributo em regra não acontece no momento em que o crédito respectivo é constituído, mas no tempo fixado pela legislação específica. Se esta não fixa o tempo, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento (CTN, art. 160). Se não há lançamento, não há crédito e por isto é induvidoso o direito do contribuinte à certidão negativa. Se há lançamento, mas o crédito

não está vencido, também. A recusa de certidão negativa somente se justifica quando existe crédito vencido.

Tendo havido o parcelamento da dívida, e estando o contribuinte em dia com as prestações correspondentes, também não se justifica a recusa. Com o parcelamento, dá-se a prorrogação do prazo para pagamento, e por isto não se pode dizer que existe crédito tributário vencido. O ter sido prestada, ou não, garantia de qualquer natureza, para a obtenção do parcelamento, é irrelevante. A rigor, a certidão negativa de débito significa apenas que o contribuinte não se encontra em mora, em estado de inadimplência para com o fisco.

O ato de recusa da certidão negativa sem que exista débito vencido pode ser entendido como o uso de meio ilegal para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, e assim pode configurar o crime de excesso de exação, definido no art. 316, § 1", do Código Penal, com redação que lhe deu a Lei n. 8.137, de 27.1.1990.

Por outro lado, a afirmação da existência de débito, sendo inverídica, pode causar danos ao contribuinte, moral e material, indenizáveis pela Administração, que poderá agir regressivamente contra o servidor responsável pela ilegalidade, se este atuou com culpa ou dolo. Neste caso pode também o contribuinte promover a ação de indenização diretamente contra o agente público responsável pela ilegalidade.

3.3 Certidão negativa e consignação em pagamento

A propositura da ação de consignação em pagamento não assegura desde logo o direito à certidão negativa. Se existe lançamento, e o contribuinte oferece valor menor, por entender que o lançamento está incorreto, somente com o trânsito em julgado da sentença que julgar a ação procedente estará extinto o crédito, e, em conseqüência, terá o contribuinte direito à certidão negativa. A simples propositura da ação, ainda que ofertado o valor efetivamente devido, como o conhecimento deste só a final acontece, não faz nascer o direito à certidão.

É claro que, uma vez ofertado o valor que o fisco pretende receber, o valor integral do crédito lançado pela autoridade administrativa, o contribuinte tem direito à certidão, mas tal situação só em teoria se admite, pois na prática dificilmente ocorrerá.

3.4 Exigência de quitação de tributos e liberdade econômica

A exigência de quitação de tributos está autorizada apenas nos casos dos artigos 191, 192 e 193 do CTN. A lei que amplia os casos dessa exigência, estabelecendo formas de cerceamento da liberdade de exercício

da atividade econômica, é inconstitucional. Primeiro, porque afronta o art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal. Segundo, porque institui forma oblíqua de cobrança de tributos, permitindo que esta aconteça sem a observância do devido processo legal.
A Constituição Federal garante taxativamente a liberdade de exercício da atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos (art. 170, parágrafo único). Garante, outrossim, que ninguém será privado da liberdade, ou de seus bens, sem o devido processo legal (art. 5°, inciso LIV), e que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5^{Q}, inciso LV).
A exigência de quitação de tributos é inconstitucional, portanto, na medida em que implica cerceamento da liberdade de exercício da atividade econômica, ou propicia ao fisco a cobrança do tributo sem o devido processo legal, vale dizer, sem a apuração em regular processo administrativo, e sem o uso da via própria, que é a execução fiscal.
Assim, por exemplo, a lei que exige a prova de quitação de tributo como condição para o arquivamento de atos societários na repartição competente do Registro do Comércio, é de flagrante inconstitucionalidade. Permite que o exercício da atividade econômica somente seja autorizado aos que estão em dia no pagamento dos tributos, violando assim a norma que assegura a liberdade de exercício de atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos. Além disto, institui uma forma de constrangimento para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, sem direito de questionar a legalidade da exigência deste. A autoridade competente para fornecer a certidão de quitação, nestes casos, não é competente para decidir se a quantia cujo não pagamento eventualmente está sendo obstáculo ao fornecimento da certidão é realmente devida. Também a autoridade perante a qual é praticado o ato, a autoridade do Registro do Comércio, não tem competência para resolver se a recusa no fornecimento da certidão é ou não legal. O obstáculo é criado e muita vez o contribuinte termina pagando quantias indevidas, porque este é o caminho mais prático para alcançar o resultado pretendido.
Por tais razões, os juizes geralmente concedem, sem dificuldade, mandados de segurança para garantir a prática de atos sem atendimento da exigência de certidão de quitação.

I *■, -t
linri
I[1]*** i*;, u i

Terceira parte *SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL*

Capítulo I COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

1. Sistema tributário. 2. Atribuição de competência tributária. 3. Limitações da competência tributária: 3.1 O âmbito constitucional. 3.2 Legalidade. 3.3 Isonomia. 3.4 Irretroalividade. 3.5 Anterioridade. 3.6 Proibição de confisco. 3.7 Liberdade de tráfego. 3.8 Imunidades. 3.9 Imunidade recíproca. 3.10 Imunidade dos templos. 3.11 Imunidades dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos. 3.12 Imunidade do livro, jornal e periódico. 3.13 Outras limitações. 4. Competência privativa da União, dos Estados e dos Municípios. 5. Competência residual: 5.1 Conceito e limites. 5.2 Competência residual e adicionais. 5.3 Competência residual e peculiaridades locais. 6. Competência e tributos vinculados.

1. Sistema tributário

Não obstante significasse, originariamente, reunião ou conjunto, a palavra *sistema* modernamente significa o *conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes.* No Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra *sistema* em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional n. 18, de 1965.

Na vigência da Constituição anterior, o sistema tributário brasileiro colocava os Estados-membros e os Municípios em plano de considerável inferioridade, sendo mesmo razoável afirmar-se que a Emenda n. 18 aboliu, por via indireta, a própria Federação.

Com a Constituição Federal de 1988 a situação dos Estados e Municípios restou um pouco melhorada, sobretudo no que diz respeito à distribuição do produto da arrecadação de impostos federais. Mesmo assim, o Governo Federal obteve do Congresso Nacional a aprovação de lei que reduziu a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas e criou uma "contribuição social", inicialmente com alíquota de oito por cento, depois elevada para dez por cento, o que prejudicou sensivelmente as diversas unidades federativas, posto que restou reduzida a arrecadação do imposto de renda, da qual participam, enquanto a União Federal arrecada exclusivamente para si a malsinada "contribuição".

Os sistemas tributários podem ser:
a) rígidos e flexíveis; e
b) racionais e históricos.
Rígidos são os sistemas nos quais o legislador ordinário de quase nenhuma opção dispõe, visto como a Constituição estabelece o disciplina-mento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema.
Flexíveis são aqueles sistemas nos quais o legislador ordinário goza de faculdades amplas, podendo inclusive alterar a própria discriminação de rendas.
Racionais são os sistemas elaborados à luz dos princípios ditados pela Ciência das Finanças e tendo em vista determinados objetivos políticos.
Históricos são aqueles resultantes da instituição de tributos sem prévio planejamento. Os tributos são instituídos de forma casuística, sem qualquer preocupação com o *todo. A* rigor, não devem ser considerados *sistemas,* posto que a este conceito não correspondem.

2. Atribuição de competência tributária

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o que estabelece o Código Tributário Nacional (CTN, art. 6°). Isto significa dizer que, se a Constituição Federal atribui aos Estados competência para instituir um imposto, como fez, por exemplo, com o ICMS, está também dando a estes plena competência para legislar a respeito. Mas devem ser respeitadas as limitações estabelecidas na Constituição Federal e nas Constituições dos Estados. Em se tratando do Distrito Federal ou de Municípios, devem ser também observadas as limitações contidas nas respectivas Leis Orgânicas.
Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão ainda obrigados à observância das *normas gerais de Direito Tributário* que são estabelecidas em leis complementares, conforme determina o art. 146 da Constituição Federal. Aliás, o próprio legislador federal está adstrito às estipula-ções das leis complementares, não as podendo revogar, a não ser mediante lei complementar.
O Código Tributário Nacional, embora tenha sido votado como lei ordinária, porquanto à época não havia distinção formal entre lei complementar e lei ordinária, só pode ser alterado mediante lei complementar. Pelo menos assim é na parte em que regula matéria prevista na vigente

Conslituição como privativa de lei complementar (Constituição Federal, art. 146).

A distribuição da receita não afeta a competência. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público não deixam, por isto, de pertencer à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos (CTN, art. 6Ü, parágrafo único). O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), por exemplo, é da competência dos Estados (Constituição Federal de 1988, art. 155, inc. II, redação da EC n. 3/93), sendo destes, portanto, a competência para legislar a respeito, embora 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação desse tributo sejam destinados aos Municípios (Constituição Federal de 1988, art. 158, inc. IV).

E indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência. Admitir a delegação de competência para instituir tributo é admitir seja a Constituição alterada por norma infraconsti-tucional. Tal delegação somente seria possível se norma da própria Constituição o autorizasse. É razoável, todavia, admitir-se a delegação, a outra pessoa jurídica de Direito público, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (CTN, art. *Iº).* Pelo menos até que em sentido contrário venha dispor a lei complementar, assim se pode entender, em face da recepção do Código Tributário Nacional pela vigente Constituição.

Pode-se afirmar que na parte colidente com o art. 21, § *5ª,* da Constituição anterior, segundo o qual a União podia transferir o exercício supletivo de sua competência tributária aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a regra da indelegabilidade da competência tributária, contida no art. 7° do CTN, teria sido revogada. Preferimos dizer que ela, nesta parte, perdeu sua validade. Em sendo assim, a ausência, na vigente Constituição, de norma conflitante com o art. 7º do CTN restabelece a validade deste.

O art. 18, § 3U, da Constituição Federal de 1946, ao qual faz referência o art. *Iª* do CTN, estipulava que, "mediante acordo com a União, os Estados poderão encarregar funcionários federais da execução de leis e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades; e, reciprocamente, a União poderá, em matéria da sua competência, cometer a funcionários estaduais encargos análogos, provendo as necessárias despesas".

A disposição constitucional de então, como se vê, dava apoio à ressalva contida no art. *Iª* do CTN, admitindo a delegação de funções de ad-

ministração tributária. Era, aliás, bastante ampla, não se restringindo ao campo da atividade de administração tributária.

A atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, não constitui delegação de competência. Tal atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais da entidade que a efetua, a qual pode, a qualquer tempo, revogar tal atribuição (CTN, art. 7º, §§ 1º e 2º).

Não constitui delegação de competência tributária o cometimento a pessoas de direito privado do encargo ou da função de arrecadar tributos (CTN, art. *7º*, § 3º). Simples função de caixa, que hoje é atribuída aos estabelecimentos bancários.

Em resumo, tem-se que (a) a competência tributária é indelegável; (b) as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, podem ser atribuídas a pessoas jurídicas de direito público; (c) a simples função de arrecadar, função de simples caixa, pode ser atribuída a pessoas de direito privado.

3. Limitações da competência tributária

Cada uma das pessoas jurídicas de direito público, vale dizer, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tem sua competência tributária, que é, como já foi dito, uma parcela do poder tributário. O exercício dessa competência, porém, não é absoluto. O Direito impõe limitações à competência tributária, ora no interesse do cidadão, ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas titulares de competência tributária.

Alguns preferem dizer, em vez de *limitações da competência,* limitações *ao poder de tributar,* e talvez seja esta última a expressão mais adequada, visto como as limitações são na verdade impostas *ao poder* de tributar, e dessas limitações, vale dizer, do disciplinamento jurídico do *poder,* resulta a *competência.* Mas essa questão terminológica não tem grande importância, pelo menos em estudo ao nível deste *Curso.* Por isto vamos utilizar, aqui, indistintamente, *limitações da competência,* como está no CTN, e *limitações ao poder,* como está na Constituição Federal.

Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites. Em sentido restrito, entende-se como /;'-

mitações do poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, a saber:
a) legalidade (art. 150, 1);
b) isonomia (art. 150, II);
c) irretroatividade (art. 150, III, "a");
d) anterioridade (art. 150, III, "b");
e) proibição de confisco (art. 150, IV);
f) liberdade de tráfego (art. 150, V);
g) imunidades (art. 150, VI);
h) outras limitações (arts. 151 e 152).

3.1 O âmbito constitucional

É importante observarmos que nossa Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição dos tributos. Em relação aos impostos ela o faz ao partilhar as competências entre a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de Direito Público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um desses impostos.

No que diz respeito aos tributos vinculados a um agir estatal — vale dizer, taxas e contribuição de melhoria —, que podem ser instituídos por qualquer das pessoas jurídicas de Direito Público, a Constituição Federal também delimita a matéria fática de que se pode valer o legislador para a respectiva instituição, e o faz referindo-se à atividade estatal correspondente. Assim, estabelece que tais entidades poderão instituir "taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição" (art. 145, inc. II). E, ainda, "contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas" (art. 145, inc. III).

Assim, em decorrência da supremacia constitucional, tem-se como primeira das limitações constitucionais da competência tributária o que temos denominado *o âmbito constitucional do tributo,* que é precisamente a matéria fática colocada pela Constituição Federal à disposição do legislador de cada uma das entidades tributantes.

fí? *li*
r i
r t.......*i*
31 jt , >i i
•fKf-í,
5*,.
1't::»

3.2 *Legalidade*

Os princípios jurídicos da tributação funcionam como limitações ao poder de tributar. Como é sabido, o Direito é um sistema de limites. Toda norma jurídica constitui alguma forma de limitação da liberdade humana. Limita sempre, de alguma forma, a conduta de alguém. O poder de tributar, como expressão da soberania estatal, é limitado precisamente pelos denominados princípios jurídicos da tributação, que ditam a forma e as condições para o exercício daquele aspecto da soberania estatal.

No Brasil tais princípios residem na Constituição Federal, e o *princípio da legalidade* (art. 150, inc. 1), certamente o mais importante deles, impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exijam tributos que não tenham sido estabelecidos por lei.

Só mediante *lei* são possíveis a criação e a majoração de tributo. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato normativo que não seja *lei,* em sentido próprio, restrito (conceito examinado no Capítulo I da Segunda Parte deste *Curso).* Essa regra, porém, admite exceções no que se refere à majoração de certos tributos, que pode ocorrer, dentro de limites fixados em lei, por ato do Poder Executivo. Tais exceções, é importante esclarecer, são somente as previstas na própria Constituição Federal.

Com efeito, o § 1fl do art. 153 da Constituição Federal de 1988 faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre:

— importação de produtos estrangeiros;
— exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
— produtos industrializados;
— operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Na vigência da Constituição anterior, também as bases de cálculo podiam ser alteradas por ato do Poder Executivo. Agora somente as alíquotas. Mudanças nas bases de cálculo de qualquer desses impostos, como dos demais tributos, somente por *lei.*

3.3 honomia

A isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de *justiça.* Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é *o justo.*

O princípio da isonomia, entretanto, tem sido muito mal entendido, prestando-se para fundamentar as mais absurdas pretensões. Dizer-se que todos são iguais *perante a lei,* na verdade, nada mais significa do que afirmar que as normas jurídicas devem ter o caráter hipotético. Assim, qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a conseqüência deve ser sempre a mesma. Em outras palavras, ocorrida, vale dizer, concretizada, a previsão normativa, a conseqüência deve ser a mesma, seja quem for a pessoa com esta envolvida. Se a norma estabelece que *quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto,* o imposto é devido, seja quem for o proprietário do imóvel.

Por isto mesmo muitos têm sustentado a insuficiência do princípio da isonomia entendido como princípio de igualdade *perante a lei.* A igualdade de todos teria de ser também *na lei.* O princípio seria, portanto, dirigido também ao próprio legislador. Não poderia *a lei* tratar desigualmente as pessoas, posto que todos são iguais.

É evidente, porém, que as pessoas não são *iguais.* Pelo contrário, as pessoas e as situações de fato nas quais se inserem são desiguais, e a lei existe exatamente para regular essas desigualdades, reconhecendo-as e tor-nando-as *jurídicas.* Assim, por exemplo, atribui, àquelas pessoas que reú-nam certas condições, certas prerrogativas. Por isto, cabe ao advogado, privativamente, o exercício da advocacia, ao médico o exercício da medicina, e assim por diante. Se a igualdade de todos fosse absoluta, todos poderiam exercer, indistintamente, essas profissões.

O que a lei não pode fazer é tratar desigualmente pessoas que estejam nas mesmas condições factuais. A dificuldade que sempre existirá reside em saber quais são as desigualdades factuais que a lei pode admitir como critério para a desigualização jurídica. A Constituição diz que todos são iguais perante a lei, *sem distinção de qualquer natureza* (art. 5ª), o que não é verdadeiro, pois muitas distinções são juridicamente consagradas, como acima foi dito. Nem poderia ser de outro modo. Na organização da sociedade, o Direito necessariamente admite desigualdades.

A algumas desigualdades factuais não pode o legislador emprestar relevância jurídica, em face de expressa proibição constitucional, como é o caso, por exemplo, do sexo (art. 5Ü, I). Outras desigualdade factuais, porém, funcionam como critério de desigualização jurídica por imposição constitucional, como é o caso, por exemplo, da riqueza.

Em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a idéia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva.

1 \
';
<
9 t
1 ▪
r

Constitui, assim, um problema dos mais sérios, sobre o qual se têm debruçado financistas e juristas os mais destacados, a questão da denominada tributação *extra/isca!* em face do princípio da capacidade contributi-va. Se a igualdade a ser considerada, para fins tributários, é apenas a igualdade de capacidade para pagar o tributo, não há como deixar de considerar violadora do princípio da isonomia a norma que concede uma isenção, ou outro incentivo fiscal, sem levar em conta a capacidade contributiva.
A rigor, porém, o princípio da isonomia jurídica, nos termos em que o colocamos, é algo diverso daquilo que se pode entender como capacidade contributiva. Estabelecida a diferença, não nos parece que a norma ins-tituidora de incentivos fiscais viole o princípio da isonomia jurídica, embora nos pareça que viola, às vezes flagrantemente, o princípio da capacidade contributiva.
A lei que concede isenção do imposto de renda para empresas hoteleiras, por exemplo, tendo em vista incentivar o turismo, viola flagrantemente o princípio da capacidade contributiva, embora não se possa afirmar que viola o princípio da isonomia jurídica.
A Constituição Federal de 1988 admite, claramente, a distinção por nós apontada. Assim é que consagra o princípio da isonomia jurídica em termos amplos, estabelecendo que *todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza* (art. 5º), e estabelece, no campo da tributação, norma vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.* Todavia, ao tratar da capacidade contributiva adota fórmula diversa, determinando a observância do princípio da capacidade contributiva *sempre que possível* (art. 145, § Iª).
Todos sabem que a regra do art. 150, inciso II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração. Teve inspiração puramente demagógica, posto que na verdade a distinção que favorece tais categorias profissionais é inegavelmente menos lesiva ao princípio da capacidade contributiva do que os incentivos fiscais, concedidos quase sempre em favor de pessoas consideravelmente ricas. Grandes empresas industriais sediadas no Nordeste, empresas proprietárias de luxuosos hotéis, empresas de pesca, são isentas do imposto de renda. Tais isenções são concedidas a pretexto de estimular o desenvolvimento regional, ou setorial. Não passam, porém, de simples privilégios. Qualquer atividade econômica razoavelmente rentável atrai pessoas para o seu exercício, sendo, portanto, desnecessária a isenção do imposto de renda. Por outro lado, se a atividade não é rentável, de nada valerá a isenção, posto

que, não existindo lucro, não haverá imposto de renda a ser pago, sendo, assim, inútil a isenção desse imposto.
Em relação aos militares, magistrados e parlamentares, a verdadeira questão na verdade não consiste em pagar ou não pagar imposto de renda. A verdadeira questão consiste em saber se recebem, ou não, a remuneração compatível com suas atribuições, com as responsabilidades inerentes ao desempenho de suas funções.
E geralmente muito superficial o conhecimento que as pessoas têm das atribuições das três aludidas categorias de servidores públicos. Destaquemos, aqui, a categoria dos magistrados, para uma ligeira referência. Todos ou quase todos os que se manifestaram de público, especialmente pela televisão, a respeito das virtudes da nova Constituição apontaram entre elas os novos instrumentos de defesa dos direitos individuais e sociais, como o *habeas data,* o mandado de segurança coletivo e o mandado de injunção. Não queremos questionar, aqui, a valia desses instrumentos jurídicos, mas podemos afirmar, com absoluta convicção, que ela estará seriamente comprometida se a magistratura não estiver bem dotada de recursos materiais e sobretudo humanos. Por isto, de nada vale dotar a ordem jurídica de excelentes instrumentos processuais para a defesa de direitos se as condições para o exercício da magistratura não forem atrativas.
Não se pode esperar que a *vocação para a magistratura* seja tão forte a ponto de fazer com que os juizes aceitem as privações a que são levados por uma remuneração miserável. Nem se pode acreditar que os mais capazes escolhem suas profissões sem considerar o aspecto econômico. Magistratura mal paga, seguramente, terá juizes menos qualificados, e mais vulneráveis, em cujas mãos pouco ou nada valem os melhores instrumentos jurídico-processuais. E razoável, por isto, que a magistratura constitua uma profissão atrativa, sob todos os aspectos.
Não nos parece que o tratamento fiscal diferenciado de uma categoria profissional, ou funcional, seja indesejável se essa discriminação tem por objetivo atrair o interesse das pessoas para o desempenho das profissões incentivadas. A verdadeira questão reside em saber quais profissões estão a merecer incentivo. Seja como for, porém, o art. 150, inciso II, da vigente Constituição proíbe essa discriminação, vale dizer, veda a utilização extrafiscal do tributo em relação às pessoas físicas.
3.4 Irretroatividade
É vedada a cobrança de tributos *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou au-*

mentado. Tal enunciado corresponde ao princípio geral da irretroativida-de das leis, e sua efetividade depende da questão de saber se o legislador pode estabelecer o início da vigência de uma lei em data anterior à de sua publicação.
É sabido que a lei pode, em princípio, fixar as datas inicial e final de sua própria vigência. Admitir, porém, que o legislador pode fixar o início de vigência da lei em data anterior à de sua publicação eqüivale a praticamente suprimir a regra pela qual o tributo não pode ser cobrado em relação a fatos anteriores à sua vigência. O legislador estaria contornando a limitação constitucional.
Parece-nos que o início da vigência da lei não pode ser, em hipótese nenhuma, anterior à data da respectiva publicação. A não ser assim, a segurança jurídica estaria inteiramente destruída.
A necessidade de publicação da lei, para que tenha início a sua vigência, é tão induvidosa que os publicistas em geral não se preocupam com o tema. Às vezes, porém, é necessário meditar sobre o mesmo, em face de improvisações lamentáveis que o colocam em questionamento, como aconteceu com a Lei n. 8.383, de 31.12.1991, publicada no *DOU* do dia 31.12.1991, posto que, como afirma a própria Imprensa Nacional, "a remessa do referido *Diário Oficial* para os assinantes ocorreu no dia dois de janeiro de mil novecentos e noventa e dois", não obstante tenha havido publicidade da lei por outros meios.
A publicação da lei é, a rigor, condição mesma de sua existência especificamente jurídica. Não existe como tal no ordenamento jurídico brasileiro uma lei que não foi publicada. E, em se tratando de lei federal, publicada no *Diário Oficial,* por força do disposto no art. 84, inc. IV, da Constituição.
A data da publicação não é aquela inserida no *Diário Oficial,* mas a data da efetiva circulação daquele veículo de publicidade. Circulação normal, vale acrescentar, circulação dentro do expediente normal daquele dia. A propósito de intimações veiculadas pelo *Diário Oficial,* o Supremo Tribunal Federal já consagrou este entendimento *(RTJ* 90/504).
A propósito da irretroatividade das leis tributárias, é de grande importância a questão de saber se o fato gerador do tributo, já iniciado, pode ser alcançado por uma lei nova. Já nos manifestamos afirmativamente, com fundamento no art. 105 do Código Tributário Nacional. Entretanto, meditando sobre o tema, chegamos à conclusão de que aquele dispositivo legal, editado com fundamento na Emenda Constitucional n. 16, de 1965, não se compatibiliza com a vigente Constituição, e portanto não foi por ela recepcionado.

Por isto temos sustentado que o aumento de alíquota do imposto de importação, por exemplo, não alcança importações já autorizadas, cujas mercadorias já tenham sido adquiridas pelo importador. O desembaraço aduaneiro é apenas um momento em que se exterioriza o fato gerador do imposto. Admitir o contrário seria negar a finalidade do princípio, que é preservar a segurança jurídica, garantindo a não surpresa do contribuinte.

3.5 Anterioridade

Não podem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, inciso III, letra "b", adotou a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, que, interpretando, com inteira propriedade, o § 29 do art. 153 da Constituição anterior, entendia que a expressão *esteja em vigor,* naquele dispositivo, significava *tenha sido publicada.* Publicada, é claro, nos termos expostos no item precedente (3.3).

Na letra "a" do inciso III do mesmo art. 150 da Constituição Federal de 1988 é vedada a cobrança de tributo "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado". Isto é mera explicitação do princípio geral da irretroatividade das leis. A lei, em princípio, não se aplica a fatos consumados antes do início de sua vigência.

O disposto no art. 150, inciso III, letra "a", que corporifica o princípio da irretroatividade das leis tributárias, aplica-se aos tributos em geral. Não comporta exceções.

O disposto na letra "b" do mesmo dispositivo constitucional, que consubstancia o princípio da anterioridade, comporta as exceções previstas no § 1° do mesmo art. 150. Assim é que não estão sujeitos ao princípio da anterioridade da lei ao exercício financeiro, podendo ser cobrados, portanto, no mesmo exercício financeiro em que for publicada a lei que os institui ou aumenta, os impostos sobre (a) importação de produtos estrangeiros; (b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (c) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários; (d) produtos industrializados; (e) o imposto de guerra; (f) o empréstimo compulsório destinado a atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

A EC n. 42, de 19.12.2003, acrescentou ao art. 150, inciso III, da CF a alínea "c", e alterou a redação do seu § 1[D], de sorte que ficou vedada — salvo as exceções expressamente indicadas — a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os

3»'* '
fciO.
instituiu ou aumentou, sem prejuízo da anterioridade ao exercício financeiro, estabelecida na alínea "b" do mesmo dispositivo constitucional.

3.6 Proibição de confisco

Tributo *com efeito de confisco é* tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos.

Neste sentido o tributo não pode ser antieconômico, vale dizer, não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras da riqueza, ou promotoras da circulação desta.

Proibindo o tributo *com efeito de confisco,* a Constituição Federal de 1988 vedou o seu uso como instrumento de absorção, pelo Estado, dos meios de produção. Em outras palavras, a proibição do tributo confisca-tório impede o seu emprego como instrumento de supressão do denominado *setor privado,* e conseqüente instituição do regime de economia es-tatizada.

É oportuno observar que os tributos, atualmente, no conjunto, representam um peso muito grande sobre a atividade produtiva. O Estado brasileiro é demasiadamente paternalista. O número de funcionários públicos é escandaloso. Não há dinheiro que seja bastante para cobrir seus gastos. Por isto a criação e o aumento de tributos têm ocorrido com muita freqüência.

De todo modo, resta a questão de saber até que limite o tributo é tolerável, vale dizer, não tem efeito de confisco. A questão configura um daqueles pontos nos quais o quadro ou moldura que a Ciência do Direito pode oferecer é muito vago. Já é tempo, porém, de se enfrentar o problema, provocando a manifestação do Judiciário, a quem cabe dizer, em cada caso, se o tributo questionado é, ou não é, confiscatório.

A vedação constitucional de que se cuida não diz respeito às multas, porque tributo e multa são essencialmente distintos.

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano ideológico, ou fínalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que

o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e, sim, deses-timular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscató-rio. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser con-fiscatória.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, manifestou-se já em sentido diverso. Considerou relevante a tese de ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, e assim concedeu medida liminar na ADIn MC 1.075-DF, promovida pela Federação Nacional do Comércio, suspendendo a vigência do art. 3°, parágrafo único, da Lei n. 8.846/94, que comina multa de trezentos por cento do valor da operação de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, para a hipótese de não emissão do correspondente documento fiscal.

3.7 Liberdade de tráfego

Não podem os titulares de competência tributária estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (Constituição Federal, art. 150, inc. V, e CTN, art. 9", inc. III). Isto não significa devam ser as operações interestaduais imunes a qualquer tributação. O que não pode haver é agravamento do ônus tributário pelo fato de ser interestadual, ou intermunici-pal, a operação.

O incidir o 1CMS nas operações interestaduais e intermunicipais não confiita com a limitação em causa. O que está proibido pela Constituição é o tributo interestadual, ou intermunicipal, vale dizer, o tributo que tenha como indispensável à configuração de sua hipótese de incidência a circunstância de ser interestadual, ou intermunicipal, sobre o tráfego de pessoas ou de bens.

A proibição de limitações ao tráfego de pessoas e bens não impede a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. A ressalva, constante do inciso V do art. 150 da Constituição Federal de 1988, tem a finalidade de evitar o entendimento pelo qual o pedágio seria inconstitucional, mas não autorizou a cobrança de pedágio que não seja pela utilização efetiva de vias conservadas pelo Poder Público.

í{
r t
I* • t *»

3.<S *Imiinidades*

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. E limitação da competência tributária.

llá quem afirme, é certo, que a imunidade não é uma limitação da competência tributária porque não é *posterior* à outorga desta. Se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência.

O importante é notar que a regra de imunidade estabelece exceção. A Constituição define o âmbito do tributo, vale dizer, o campo dentro do qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação. A regra de imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune. Opera a regra imunizante, relativamente ao desenho constitucional do âmbito do tributo, da mesma forma que opera a regra de isenção relativamente à definição da hipótese de incidência tributária.

A diferença entre *imunidade, isenção* e *não incidência* já foi estudada neste *Curso,* na parte relativa à exclusão do crédito tributário.

Em edições anteriores afirmamos que a imunidade refere-se apenas aos impostos. Não aos demais tributos. Hoje, porém, já não pensamos assim. A imunidade, para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar fora de seu alcance. Não obstante, o art. 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 diz que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir *impostos* sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

3.9 Imunidade reciproca

A primeira das imunidades acima enumeradas é a denominada *recíproca.* As entidades políticas integrantes da Federação não podem fazer incidir impostos umas sobre as outras. Estão protegidos pela imunidade o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades, e de suas autarquias.

A imunidade, entretanto, não se aplica "ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel". É o que está expresso no art. 150, § 3", da Constituição Federal de 1988.
A ressalva relativa ao promitente comprador de imóvel é razoável e vem do Direito anterior, sem modificação. É importante, porém, observar a amplitude da ressalva contida no dispositivo acima transcrito no pertinente à imunidade tributária recíproca do patrimônio, da renda e dos serviços das entidades públicas. Interpretada literalmente, pode a regra do § 3" do art. 150 da Constituição Federal de 1988 levar a conclusão surpreendente, como se passa a demonstrar.
A imunidade não se aplica (a) ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; (b) ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.
Assim, têm-se pelo menos duas situações nas quais o patrimônio, a renda e os serviços das entidades públicas não são imunes, a saber: uma, quando relacionados com a exploração de atividades econômicas; e outra, quando relacionados a atividades em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.
E plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa. Ocorre que também não há imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa. Podem ser tributados pelos Municípios, por exemplo, os serviços de fornecimento de água e de esgoto prestados pelos Estados.
Pode-se argumentar, é certo, que a expressão *ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário* apenas se presta, no caso, para qualificar a atividade como de natureza econômica, e, assim, afastar a imunidade, evitando disputas em torno do que seja uma atividade econômica. Ocorre que, se a cobrança de preços ou tarifas qualifica a atividade como de natureza econômica, neste caso o alcance da ressalva será igualmente amplo, posto que, havendo tal cobrança, não se há de perquirir a respeito da natureza da atividade. Basta a cobrança para

qualificá-la como de natureza econômica. Havendo cobrança de contra-prestação, de preços ou de tarifas, não há imunidade, seja qual for a natureza da atividade desenvolvida pela entidade estatal.

Esperamos que essa interpretação ampliativa da ressalva, que em matéria de serviços praticamente anula a regra imunizante, deixando imunes apenas os serviços gratuitos, não prevaleça. Não podemos, todavia, deixar de reconhecer que ela é razoável em face do elemento literal do dispositivo constitucional em exame.

A explicitação relativa ao promitente comprador de imóveis, que não é novidade, faz-se necessária para afastar divergências. Houve quem sustentasse que o imóvel objeto de promessa de compra e venda, continuando como propriedade do promitente vendedor, integrando, pois, o patrimônio da entidade imune, não podia ser tributado. Mas a tese na verdade era improcedente. Os efeitos da promessa de compra e venda no Direito Tributário não são nem poderiam ser os mesmos do Direito Civil. O imóvel objeto de promessa de compra e venda na realidade sai do patrimônio do promitente vendedor e se integra no patrimônio do promitente comprador, se não como um bem, juridicamente considerado, pelo menos como expressão econômica. Mas o Supremo Tribunal Federal já havia decidido pela imunidade do imóvel transcrito no Registro Público em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares (Súmula n. 74). Daí a necessidade da regra constitucional em foco.

A imunidade das entidades de direito público não exclui o imposto sobre produtos industrializados (IPI), ou sobre circulação de mercadorias (ICMS), relativo aos bens que adquirem. É que o contribuinte destes é o industrial ou comerciante, ou produtor, que promove a saída respectiva. O Supremo Tribunal Federal já decidiu de modo contrário, mas reformulou sua posição.

O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido na âmbito da Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário. A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente *o preço* da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o

salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. E circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos.
O contribuinte de impostos como o ICMS ou o IPI poderia ser o ad-quirente dos produtos, como acontece nos Estados Unidos com o imposto sobre vendas. Nos Estados Unidos as lojas anunciam os preços de suas mercadorias sem o imposto. Vê-se na vitrina um objeto com o preço de dez dólares, e quando se vai pagar a quantia cobrada é maior. Nela está incluído o imposto sobre vendas. O contribuinte, assim, é o comprador.
É lamentável a confusão que se tem feito em torno da questão de saber quem, do ponto de visto jurídico, paga o imposto, especialmente em se tratando de repetição do indébito tributário, situação na qual, em face de interpretação inadequada do art. 166 do Código Tributário Nacional, tem sido atribuída relevância jurídica ao fenômeno da repercussão, condicionando a repetição à prova de sua inocorrência, ou de uma praticamente inviável autorização dada por aquele que teria suportado o ônus financeiro do tributo indevido.
Ressalte-se que a imunidade recíproca é uma forma de expressão do princípio federativo. Não se pode conceber uma Federação sem a imunidade tributária recíproca. Assim, a regra da imunidade está protegida contra possível emenda constitucional, por força do disposto no art. 60, § 4ª, inciso I, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual "não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado".
Não obstante esteja expressa, no art. 150, inciso VI, da vigente Constituição Federal, apenas em relação aos *impostos,* em razão do princípio federativo a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos. É que o tributo, como expressão que é da soberania estatal, não pode ser exigido de quem a tal soberania não se submete, porque é parte integrante do Estado, que da mesma é titular.
Qualquer emenda que porventura autorizar a União a cobrar qualquer tributo dos Estados, ou dos Municípios, ou autorizar qualquer destes a cobrar qualquer tributo da União, ou de qualquer outro Estado, ou Município, é inconstitucional.
3.10 Imunidade dos templos
Nenhum imposto incide sobre os *templos de qualquer culto.* Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exerci-

' r f
III
'i
cio da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos.

A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso.

Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados à manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanente deste. A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição.

Observe-se que, mesmo em relação aos entes públicos, a imunidade não se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas. Tal limite ao alcance da imunidade é razoável também para os templos de qualquer culto, pois, sem ele, esses templos tendem a se transformar em verdadeiras empresas.

Nenhum requisito pode a lei estabelecer. Basta que se trate de culto religioso.

3.11 Imunidades dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos

Não pode haver imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações. Os constituintes não perderam a oportunidade. Colocaram na Constituição de 1988 regra que expressamente convalida, pelo menos no plano estritamente jurídico-formal, tais fundações, instituídas com o fim de fugir a certas normas da legislação partidária e eleitoral.

São também imunes as entidades sindicais. A letra do dispositivo constitucional refere-se apenas a entidades sindicais dos trabalhadores, o que revela o seu caráter demagógico. Estariam os sindicatos patronais sujeitos à tributação? Poderia o Estado esmagá-los com impostos? A liberdade de associação seria assegurada apenas aos trabalhadores? Qual a abrangência da palavra *trabalhadores,* no texto em questão? Parece-nos que a imunidade deve abranger as entidades sindicais em geral, mas o dispositivo constitucional está aí, a desafiar a argúcia dos hermeneutas que não pretenderem ficar com sua literalidade.

São também imunes as instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos. Aqui o constituinte restringiu, também, exagerada-mente, o alcance que devia ter a regra imunízante. As instituições de educação deviam ser imunes incondicionalmente. A importância social da atividade de educação o exige. Da mesma forma que são imunes os livros, jornais e periódicos, sem qualquer perquirição a respeito de saber se quem os produz tem ou não finalidade lucrativa, e sabido, como é, que as editoras não são casas de filantropia, também a atividade de educação devia ser imune. Se assim fosse, certamente não estaríamos presenciando a crise da escola, cujos administradores já não se podem ocupar das questões educacionais, pois são mais prementes as questões policiais, as ameaças de prisão e até as prisões consumadas, em face das intermináveis querelas com os pais de alunos em torno do valor das mensalidades escolares. Sendo a atividade educacional, como inegavelmente é, socialmente tão importante, sua prática deveria ser estimulada, até porque isto certamente atrairia um maior número de pessoas para o seu desempenho, aliviando a pressão decorrente da grande demanda e da insuficiente oferta de vagas nas escolas.

A imunidade das instituições de educação e de assistência social, todavia, é condicionada. Só existe para aquelas instituições sem fins lucrativos, conceito que também tem sido muito mal compreendido. A lei não pode acrescentar requisitos a serem atendidos. Basta que não tenham fins lucrativos. É razoável, todavia, entender-se que o *não ter finalidade lucrativa* pode traduzir-se no atendimento dos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, a saber:

a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título;

b) aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter so-

I I
I!
Ir' !i

bras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.

O meio para comprovar o cumprimento dessas exigências legais é a escrituração contábil. Daí a exigência do inciso III do art. 14 do CTN, de cunho meramente instrumental.

Os requisitos estabelecidos no CTN para o gozo da imunidade em foco são todos de atendimento continuado. Se a qualquer época deixam de ser observados, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício (CTN, art. 14, § 1^{B}).

Destaque-se que a imunidade em estudo se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, mas estes são, exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais da entidade imune, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos (CTN, art. 14, § 2°).

r't ■
ill*'-

3.12 Imunidade do livro, jornal e periódico

Elaborado na vigência da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, o CTN considera imune "o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros" (art. 9^{Q}, inc. IV, letra "d"). E assim era na Constituição de 1946 (art. 31, letra "c"). Mas na Constituição de 1967, em sua redação original como na decorrente da Emenda n. 1, de 1969, consideraram-se imunes "o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado a sua impressão" (art. 19, inc. III, letra "d"). A Constituição Federal de 1988 manteve a imunidade para *livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão* (art. 150, inc. VI, letra "d"). A imunidade, aqui, é tipicamente objetiva. Não importa a pessoa a quem pertença o livro, o jornal ou periódico, ou o papel. Este último tem a imunidade condicionada à desíinação.

A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. Ou qualquer ato que tenha por fim colocar esses objetos em seu destino final. A venda ou distribuição, a qualquer título, de livro, jornal ou periódico, não podem ser tributadas. Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Não apenas o exemplar deste ou daquele, materialmente considerado, mas o conjunto. Por isto nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção desses objetos.

Na interpretação da norma imunizante tem-se de atualizar o seu significado, ampliando-se quando necessário o seu alcance para que não reste a mesma inutilizada por uma espécie de esclerose que a dominaria se pre-valente o sentido estritamente literal.
Embora a imunidade, em face da expressão literal do art. 150, inciso VI, da Constituição, diga respeito apenas a impostos, existem fortes razões para entender-se que também é vedada a cobrança de taxas e contribuições de melhoria. Os princípios que inspiram a imunidade tributária não permitem que a pessoa ou a coisa imune fique submetida a qualquer tributo, pois tal submissão poderia ensejar o amesquinhamento da imunidade.
Questão das mais relevantes consiste em saber se a imunidade dos livros, jornais e periódicos, e do papel destinado a sua impressão, abrange os produtos da moderna tecnologia, como os *CD-roms* e os disquetes para computadores.
A melhor interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a nação. A imunidade dos livros, jornais e periódicos tem por fim assegurar a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura. Como é inegável que os meios magnéticos, produtos da moderna tecnologia, são hoje de fundamental importância para a realização desse mesmo objetivo, a resposta afirmativa se impõe. O entendimento contrário, por mais respeitáveis que sejam, e são, os seus defensores, leva a norma imunizante a uma forma de esclerose precoce, inteiramente incompatível com a doutrina do moderno constitucionalismo, especialmente no que concerne à interpretação especificamente constitucional.
É certo que o constituinte de 1988 teve oportunidade de adotar redação expressamente mais abrangente para a norma imunizante, e não o fez. Isto, porém, não quer dizer que o intérprete da Constituição não possa adotar, para a mesma norma, a interpretação mais adequada, tendo em vista a realidade de hoje. Realidade que já não é aquela vivida pelo constituinte, pois nos últimos dez anos a evolução da tecnologia, no setor de informática, tem sido simplesmente impressionante. Se em 1988 não se tinha motivos para acreditar na rápida substituição do livro convencional pelos instrumentos e meios magnéticos, hoje tal substituição mostra-se já evidente, embora o livro tradicional ainda não tenha perdida sua notável importância.
A evolução, no setor da informática, é tão rápida, que o CD ainda nem ocupou espaços significativos no mercado brasileiro e já está sendo substituído, com imensa vantagem, pelo DVD, levando várias empresas a incluir *drivers* especiais em alguns de seus micros; previa-se, mesmo, que até o final de 1998 "esses *drivers* terão substituído totalmente os de CD-

ROM, que serão, então, peças de museu" *(INFO-Exame,* n. 12, dezembro/ 97, p. 44).
Não pode, pois, o intérprete, deixar de considerar essa evolução. Nem esperar que o legislador modifique o texto. O melhor caminho, sem dúvida, para que o Direito cumpra o seu papel na sociedade, é a interpretação evolutiva.
■ t -iir
i t
li

t:
3.13 Outras limitações
O art. 151 da Constituição Federal de 1988 proíbe a União de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre diferentes regiões do País (inc. I).
A regra estava na Constituição anterior. Não a ressalva. Houve por isto quem vislumbrasse nos incentivos fiscais ao desenvolvimento econômico regional uma possível lesão ao preceito constitucional. Agora a questão ficou afastada. Não está afastada, porém, a possibilidade de questionar-se a constitucionalidade de isenções, especialmente do imposto de renda, em face do princípio da capacidade contributiva.
O mesmo art. 151 proíbe, ainda, a União de tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes (inc. II). Como o contribuinte do imposto de renda é a pessoa que a aufere, teve o constituinte o cuidado de vedar a tributação, pela União, das rendas auferidas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em níveis superiores ao da tributação da renda paga por ela própria. É um reconhecimento de que, em face do fenômeno da repercussão, o tributo terminaria por atingir as próprias pessoas jurídicas pagadoras da renda tributável.
A prática vedada pelo inciso II do art. 151 da Constituição Federal de 1988 seria de duvidosa constitucionalidade mesmo que ausente a referida norma. A presença desta, porém, torna essa inconstitucionalidade inquestionável, e nisto reside seu mérito.
O inciso III do art. 151, finalmente, impede que a União isente de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Essa regra também tem apenas o mérito de eliminar controvérsias, eis que na verdade bastaria o silêncio constitucional, posto que competente para isentar é o titular da competência para tributar. Na Constituição anterior havia regra expressa atribuindo à União competência para, me-

diante lei complementar, isentar de tributos estaduais e municipais. Era norma evidenciadora do excesso de centralismo. Por isto explica-se o cuidado do constituinte de 1988, que afastou, com o inciso III do art. 151, a possibilidade de se argumentar com a sobrevivência daquela norma centralizadora de poder.
O art. 152, por seu turno, veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Com isto evitou o constituinte uma forma de "guerra" entre os integrantes da Federação.

*4. Competência privativa da União, dos Estados e dos **Municípios***

Vigora em nosso sistema tributário o regime das competências privativas. Tanto para os impostos como para os demais tributos. Em relação aos tributos cujos fatos geradores são, ou se ligam, a atividades estatais, como é o caso das taxas e da contribuição de melhoria, a competência tributária decorre da competência para a prestação do serviço ou para o exercício do poder de polícia e, ainda, para a realização da obra pública, como adiante será explicado. Em relação aos impostos é que a questão das competências se coloca propriamente no campo de Direito Tributário.
A atribuição de competência para instituir impostos constitui uma forma de limitação do poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais são os impostos que podem ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a Constituição delimita o campo fático que pode servir de suporte a esses impostos. Define o que denominamos o âmbito constitucional de cada imposto.
O âmbito constitucional do imposto é o fato, ou o conjunto de fatos, ou a situação de fato, que a Constituição descreve na norma em que atribui a cada uma das pessoas jurídicas competência para a respectiva instituição.
O legislador infra-constitucional de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público, ao criar um imposto, não pode atuar fora do campo que a Constituição Federal lhe reserva. Por isto mesmo não pode alterar os conceitos que a Constituição Federal utiliza ao fazer a discriminação das competências impositivas. Nem pode construir fícções legais que, de qualquer forma, impliquem alteração daquelas regras da Constituição Federal.
A norma do art. 110 do Código Tributário Nacional, segundo a qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, e pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, é meramente explicitante. Tem apenas

}
pi :t
efeito didático, embora este seja de grande importância, com visíveis resultados práticos, como a experiência tem demonstrado.

Se o legislador ordinário pudesse dizer que é *renda* o que na verdade não o é, ou dizer que é *mercadoria* o que não se conhece em Direito como tal, enfim, se o legislador pudesse, torcendo a natureza das coisas e os conceitos já fixados em outras ciências, ampliar ou restringir o campo da competência de cada uma das entidades políticas, estaria destruído todo o sistema tributário.

De acordo com a Constituição Federal de 1988 as competências tributárias ficaram assim definidas:

I — Cabe à União instituir imposto sobre:

1. importação de produtos estrangeiros;
2. exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;
3. renda e proventos de qualquer natureza;
4. produtos industrializados;
5. operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
6. propriedade territorial rural;
7. grandes fortunas.

Pode, ainda, a União instituir:

1. contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas;
2. em favor da autarquia respectiva, as contribuições de seguridade social;
3. empréstimos compulsórios;
4. impostos extraordinários de guerra.

II — Aos Estados e ao Distrito Federal cabe instituir impostos sobre:

1. transmissão *mortis causa* e doação de quaisquer bens ou direitos;
2. operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
3. propriedade de veículos automotores.

III — Aos Municípios cabe instituir impostos sobre:

1. propriedade predial e territorial urbana;
2. transmissão *inter vivos,* a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição;

3. serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária dos Estados, definidos em lei complementar.*

5. *Competência residual*

5.*1 Conceito e limites*

A competência para a instituição de imposto não especificamente previsto diz-se *residual.*

O art. 153 da Constituição de 1988 enumera os impostos que a União Federal pode instituir, enquanto o art. 154, inciso I, estabelece que, além daqueles, a União pode instituir, mediante lei complementar, impostos ali não previstos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados.

Relevante é a exigência de lei complementar para o exercício da competência residual. Com isto se evita o argumento de que determinado tributo, criado por lei ordinária e sem natureza jurídica específica bem definida, seja tido como imposto da competência residual. É importante também a exigência de não cumulatividade, bem assim a de não superposição relativamente aos impostos elencados pela Constituição. Com isto se evita a bitributação disfarçada.

5.2 Competência residual e adicionais

Não pode a União, invocando a competência residual, instituir adicionais aos impostos discriminados na Constituição. A vedação está expressa no art. 154, inciso I, e não admite qualquer dúvida.

Recorde-se que o imposto é considerado adicional quando tem o mesmo fato gerador de outro existente no sistema. Os adicionais possíveis, entre nós, são apenas aqueles expressamente previstos como outras espécies tributárias, como ocorre, por exemplo, com as contribuições sociais. A contribuição social sobre o lucro é um adicional do imposto de renda, e a COFINS é um adicional dos impostos sobre a produção (IPI) e a circulação (ICMS).

5.3 Competência residual e peculiaridades locais

Talvez para evitar abusos que possivelmente seriam cometidos por alguns Municípios, preferiu o constituinte atribuir a competência residual

* Pela EC n. 3/93 o Município deixou de ter competência para instituir e cobrar o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos. exceto o óleo diesel, previsto anteriormente no art. 156, inc. III (redação anterior à EC citada), a partir do exercício de 1996.

Ir'

à União Federal. Isto, porém, contraria a própria natureza dessa competência, que se revela mais adequada como fórmula para permitir o tributo em função de peculiaridades locais.

Com efeito, a nosso ver a competência residual devia ter sido atribuída aos Municípios, posto que ela deveria ser utilizada para colher expressões de capacidade contributiva peculiares a determinadas localidades. Como tais expressões de capacidade contributiva podem não ser relevantes no plano nacional, embora o sejam no plano local, o legislador federal geralmente as ignora.

to.

te!

6. Competência e tributos vinculados

A Constituição Federal não alberga norma determinando quais são as taxas que podem ser instituídas pela União, pelos Estados e pelo Distrito Federal, ou pelos Municípios. Em relação à contribuição de melhoria também não se faz necessária regra atributiva de competência específica. Esses tributos têm fato gerador que é, ou se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte, de sorte que competente para instituí-los é a pessoa jurídica que desenvolve a atividade correspondente.

Assim, enquanto a competência genérica, prevista no art. 145, inciso I, para instituição de impostos é especificada nos artigos 153 e 154, para a União; 155, para os Estados e para o Distrito Federal; e 156, para os Municípios, a competência para instituir taxas e contribuição de melhoria é fixada apenas genericamente no art. 145, incisos I e II, da Constituição Federal.

Nos termos do art. 145, incisos I e II, da vigente Constituição Federal, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir (a) taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e (b) contribuição de melhoria decorrente de obras públicas.

Diz-se, então, que a competência para instituir tais espécies de tributos é *comum.* Preferimos, porém, dizer que a questão das competências para instituição desses tributos não constitui matéria de Direito Tributário.

Na verdade, ao Direito Tributário pertence apenas a questão de saber que a pessoa jurídica de Direito Público (União, Estado, Distrito Federal ou Município) que exercita a atividade estatal (serviço, poder de polícia ou obra pública) pode instituir e cobrar o tributo respectivo. Mas não pertence ao Direito Tributário a questão de saber qual daquelas pessoas é competente para o exercício da atividade estatal a que se vincula a instituição do tributo. Essa questão situa-se no âmbito do Direito Administra-

tivo. Mas é relevante indagar-se a respeito da validade da instituição de uma taxa, ligada a determinada atividade estatal, por parte de uma pessoa jurídica de Direito público que não disponha de competência para o exercício daquela atividade. O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a competência para a instituição e cobrança de taxa depende de ter a entidade estatal competência para exercer a atividade que constitua o respectivo fato gerador (RE n. 100.033-RS, Rei. Min. Francisco Rezek, *RTJ* 107/ 1.295-1.298).

Só a pessoa jurídica de Direito público que exercita a atividade estatal específica pode instituir o tributo vinculado a essa atividade. A competência tributária, assim, é *privativa* do ente estatal que exercita a atividade respectiva. Indicar-se como de competência *comum* os tributos vinculados não nos parece adequado. Preferimos dizer que esses tributos são privativos de quem exerce a atividade estatal a que se ligam, sendo a competência para o exercício dessa atividade estatal matéria estranha ao Direito Tributário.

Capítulo II IMPOSTOS

1. Conceito de imposto. 2. Classificação dos impostos no sistema tributário brasileiro.

1. Conceito de imposto

Imposto é espécie de tributo. Já examinamos o conceito de *tributo,* que é o gênero e como tal está definido no art. 3^{D} do Código Tributário Nacional. O tributo pode ter como fato gerador uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Ou, então, uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Por isto a doutrina brasileira, inspirada em A. D. Giannini *(Istituzioni di Diritto Tributário,* Giuffrè, Milano, 1948, pp. 38-39) e liderada pelo Professor Geraldo Ataliba *(Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário,* Ed. RT, São Paulo, 1969, p. 195), classifica os tributos em *vinculados* (taxa e contribuição de melhoria) e *não vinculados* (impostos).

Aliás, a rigor, o fato gerador da contribuição de melhoria não é uma atuação estatal, embora seja necessariamente decorrente desta, como veremos no estudo dessa espécie de tributo.

Não obstante tenha o Código Tributário Nacional dividido os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 5"), sua definição de imposto autoriza a afirmação de que está presente nele a idéia de que os impostos são tributos *não vinculados,* enquanto as taxas e contribuições de melhoria são tributos *vinculados.* Essa afirmação se faz necessária para justificar nossas referências, neste *Curso,* a uma e a outra dessas duas espécies.

Segundo o Código Tributário Nacional, "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" (art. 16). A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do

Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.
Recorde-se que a obrigação tributária em geral, vale dizer, a obrigação de pagar tributo, tem como fato gerador a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, isto é, uma situação que basta, e é indispensável, ao nascimento dessa obrigação.
Em se tratando de *imposto,* a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra o *imposto de renda,* por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto.
O exame das várias hipóteses de incidência de impostos deixa evidente que em nenhuma delas está presente a atuação estatal. Pelo contrário, em todas elas a situação descrita pela lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária é sempre relacionada ao agir, ou ao ter, do contribuinte, e inteiramente alheia ao agir do Estado.
Costuma-se distinguir o imposto da taxa dizendo que o imposto não é contraprestacional, enquanto a taxa é contraprestacional. Tal assertiva é correta apenas no sentido de que, como já explicamos, o fato gerador do dever jurídico de pagar taxa é uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte, enquanto o fato gerador do dever de pagar imposto é independente de qualquer atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Ocorre que a afirmação de que a taxa é um tributo contraprestacional pode conduzir à idéia, inexata, de que o contribuinte de taxas deve auferir vantagem da atividade estatal, equivalente à quantia paga. Preferimos, portanto, em lugar dessa idéia de contraprestação, empregar, como fez o CTN, a idéia de vinculação à atividade estatal, de atividade do Estado dirigida ao contribuinte, para distinguir o imposto das demais espécies do gênero tributo.
Diz o art. 17 do CTN que os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente aqueles previstos em seu Capítulo III, com as competências e limitações ali estipuladas. Ocorre que a vigente Constituição previu a instituição de novos impostos, além de atribuir à União a denominada competência residual. Assim, resta *sem validade* essa norma do Cediço Tributário Nacional.

III *
í» H
h : •>
'"2*.
II
ar ;■ tr

2. Classificação dos impostos no sistema tributário brasileiro

Recorde-se que, sendo o tributo vinculado a uma atividade estatal, como acontece, por exemplo, com a taxa, que está sempre vinculada a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia, a questão da competência diz respeito à atividade estatal à qual o tributo se vincula. Seu estudo está, portanto, fora do campo do Direito Tributário.

Diversamente ocorre em se tratando de impostos. Como o fato gerador da obrigação tributária, no imposto, não se vincula a qualquer atividade estatal específica, cuidou o legislador constituinte de fazer a partilha da competência impositiva, atribuindo às diversas entidades integrantes da Federação, vale dizer, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, parcelas do poder tributário, conforme já estudado.

O Código Tributário Nacional, todavia, elaborado, como foi, na vigência da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, classificou os impostos sem levar em conta a competência para a respectiva instituição. Nessa classificação considerou a natureza do fato sobre o qual incidem, e assim os dividiu em quatro grupos, a saber:

a) impostos sobre o comércio exterior;
b) impostos sobre o patrimônio e a renda;
c) impostos sobre a produção e a circulação;
d) impostos especiais.

Nas edições anteriores deste *Curso* fizemos o estudo dos impostos seguindo essa classificação. A Constituição Federal de 1988 previu a criação de impostos não constantes do Código Tributário Nacional, que está, aliás, prestes a ser substituído, posto que já tramita no Congresso Nacional um projeto neste sentido. Assim, preferimos adotar nesta edição a classificação dos impostos extraída da própria Constituição Federal, que tudo indica será adotada também pelo novo Código.

Classificamos, pois, os impostos em:

a) federais;
b) estaduais;
c) municipais.

Capítulo III IMPOSTOS FEDERAIS

I. Imposto de importação: 1.1 Competência. 1.2 Função. 1.3 Fato gerador. 1.4 Alíquotas. 1.5 Base de cálculo. 1.6 Contribuinte. 1.7 Lançamento. 1.8 Considerações especiais. 2. Imposto de exportação: 2.1 Competência. 2.2 Função. 2.3 Fato gerador. 2.4 Alíquotas. 2.5 Base de cálculo. 2.6 Contribuinte. 2.7 Lançamento. 2.8 Considerações especiais. 3. Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza: 3.1 Competência. 3.2 Função. 3.3 Fato gerador.
3.4 Alíquotas. 3.5 Base de cálculo: 3.5.1 Lucro real. 3.5.2 Lucro presumido. 3.5.3 Lucro arbitrado. 3.5.4 Rendimento. 3.6 Contribuinte. 3.7 Lançamento.
3.5 Considerações especiais. 4. Imposto sobre produtos industrializados: 4.1 Competência. 4.2 Função. 4.3 Fato gerador. 4.4 Alíquotas. 4.5 Base de cálculo. 4.6 Não cumulatividade. 4.7 Contribuinte. 4.8 Lançamento. 5. Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários: 5.1 Competência. 5.2 Função. 5.3 Fato gerador. 5.4 Alíquotas. 5.5 Base de cálculo. 5.6 Contribuinte. 5.7 Lançamento. 6. Imposto sobre a propriedade territorial rural: 6.1 Competência. 6.2 Função. 6.3 Fato gerador. 6.4 Alíquota. 6.5 Base de cálculo. 6.6 Contribuinte. 6.7 Lançamento. 6.8 Considerações especiais. 7. Imposto sobre grandes fortunas. 8. Impostos extraordinários: 8.1 Competência. 8.2 Fatos geradores, bases de cálculo e alíquotas. 8.3 Contribuinte. 8.4 Lançamento. 8.5 Supressão gradual. 9. Impostos da competência residual: 9.1 Praxe antiga. 9.2 Limitações da competência residual. 9.3 A nova válvula de escape: as contribuições.

1. Imposto de importação

l.l Competência

O imposto de importação, também conhecido vulgarmente como "tarifa aduaneira", "direitos de importação", "tarifa das Alfândegas", "direitos aduaneiros", entre outras denominações, é da competência da União Federal, e assim se justifica que seja porque, em se tratando de imposto com implicações no relacionamento do País com o exterior, seu trato deve caber na verdade à União, responsável por esse relacionamento, que há de ser uniforme, pois no âmbito internacional não se deve projetar a personalidade jurídica dos Estados-membros, mas a própria Federação como um todo.

1.2 Função

Predominante, no imposto de importação, é sua função extrafiscal. Ele é muito mais importante como instrumento de proteção da indústria nacional do que como instrumento de arrecadação de recursos financeiros para o tesouro público.

Se não existisse o imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização da produção e ao desenvolvimento tecnológico de um modo geral. Além disto, vários países subsidiam as exportações de produtos industrializados, de sorte que os seus preços ficam consideravelmente reduzidos. Assim, o imposto de importação funciona como valioso instrumento de política econômica.

11 ,
' ÍL

1.3 Fato gerador

Diz o art. 19 do CTN que "o imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no Território Nacional". Tem-se, pois, a entrada de produtos estrangeiros no território nacional estabelecida como âmbito de incidência da lei definidora do fato gerador deste imposto.

E importante insistirmos em que o Código Tributário Nacional, cumprindo o papel de lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, não define propriamente o fato gerador dos impostos. Em outras palavras, o dispositivo do Código, que se reporta ao fato gerador de cada tributo, apenas está a definir o âmbito material dentro do qual há de ser definido o respectivo fato gerador. Com isto se quer dizer que o Código Tributário Nacional não cria o tributo. Essa criação é obra do legislador ordinário de cada uma das pessoas jurídicas de direito público dotada de competência tributária. Ou do legislador complementar da União, excepcionalmente, nos casos em que a Constituição Federal faz a criação do tributo privativa deste. Ao legislador ordinário da entidade competente (União, Estados, Distrito Federal, ou Municípios), ou, excepcionalmente, o legislador complementar da União, cabe a instituição do tributo, com a definição da respectiva hipótese de incidência.

De todo modo, no que diz respeito ao imposto de importação tem-se uma coincidência entre o âmbito material de incidência e a própria hipótese de incidência tributária. Com efeito, o Decreto-lei n. 37, de 18.11.1966, estabelece que o imposto de importação incide sobre mercadoria estran-

geira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional (art. l^c). Estabelece, porém, que, em se tratando de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração feita para fins de desembaraço aduaneiro (arts. 23 e 44). Em face disto, poderia haver dúvida a respeito de saber se o fato gerador seria a entrada da mercadoria no território nacional ou o respectivo desembaraço aduaneiro.

Admitir-se que o fato gerador do imposto é o desembaraço aduaneiro levaria ao absurdo, criando uma intolerável incongruência no sistema jurídico. Com efeito, o crime de descaminho consiste, no caso da importação, em importar mercadoria sem o pagamento do imposto devido. Se o imposto somente se tornasse devido no ato do requerimento do desembaraço aduaneiro, não se conceberia que, sem este, já houvesse imposto devido e, em conseqüência, o crime.

Não se deve confundir a ocorrência do fato gerador do imposto com a forma pela qual tal ocorrência se exterioriza ou é documentada. Não se há de confundir, assim, a entrada do produto estrangeiro no território nacional com o respectivo desembaraço aduaneiro. Apenas por questão de ordem prática, para fins de determinação da taxa de câmbio a ser utilizada na conversão do valor das mercadorias importadas para a moeda nacional, considera-se a data da declaração para o desembaraço aduaneiro.

O fato gerador do imposto de importação consuma-se com a entrada dos produtos no território nacional. Não basta a entrada física, simplesmente. Pode o navio atracar no porto, ou a aeronave pousar no aeroporto, trazendo produtos estrangeiros a bordo, sem que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de importação, desde que tais produtos não se destinem ao Brasil e aqui estejam apenas de passagem. As autoridades da Administração Tributária exercem o controle dessas situações para evitar fraude.

Quando se tenha de resolver questão de direito intertemporal, a entrada da mercadoria no território nacional não pode ser vista como fato isolado. Ela decorre de um conjunto de outros fatos que não podem ser ignorados, para que se faça efetiva a irretroatividade das leis como manifestação do princípio da segurança jurídica.

Obtida a guia de importação, ou forma equivalente de autorização da importação, se necessária, ou efetuado o contrato de câmbio, e efetivada a aquisição do bem no exterior, o importador tem direito a que a importação se complete no regime jurídico então vigente. Se ocorre redução de alíquota do imposto de importação antes do desembaraço aduaneiro, é razoável admitir-se que o imposto seja pago pela alíquota menor. Se ocorre aumento, devem ser respeitadas as situações jurídicas já constituídas. O

art. 150, inciso III, alínea "a", combinado com o art. 5Ü, inciso XXXVI, da Constituição Federal o determinam.
Se o importador já está juridicamente vinculado a situação cujo des-fazimento lhe causará prejuízo significativo, evidentemente está incorporado a seu patrimônio o direito de ter consumada a importação à luz do regime jurídico, inclusive tributário, então vigente. Salvo se as alterações desse regime jurídico o favoreçam, pois neste caso não se aplica o princípio da irretroatividade.
Com efeito, a não ser assim, estaria inviabilizada a importação, como atividade empresarial. O governo poderia levar à ruína qualquer importador com um simples ato de elevação de alíquota do imposto de importação, o que efetivamente não é compatível com o Estado de Direito que assegura a livre iniciativa econômica.
Outro aspecto concernente ao fato gerador do imposto de importação que merece destaque diz respeito aos casos em que é aplicada ao importador a pena de perdimento dos bens importados. Com o perdimento desfaz-se o fato gerador do imposto, de modo que não se pode admitir mais sua cobrança. Veja-se o que escrevemos no capítulo que trata da obrigação tributária, sobre o fato gerador e sobre a insubsistência do fato tributável.
A tese da insubsistência do fato gerador do imposto de importação em face da aplicação da pena de perdimento da mercadoria importada — que temos sustentado já há algum tempo — terminou sendo acolhida pelo legislador, que inseriu no Decreto-lei n. 37 dispositivo estabelecendo que o imposto não incide sobre a importação de mercadoria estrangeira quando tenha sido aplicada a pena de perdimento (MP n. 135, de 30.10.2003, art. 61; Lei n. 10.833, de 29.12.2003, art. 77).

1.4 Alíquotas
Existem duas espécies de alíquotas no imposto de importação. Uma é a chamada alíquota *específica,* que é expressa por uma quantia determinada, em função da unidade de quantificação dos bens importados. Assim, diz-se que o imposto corresponderá a tantos reais por cada metro, ou quilo, ou outra unidade qualquer de medida do produto. A outra *é a ad valorem,* indicada em porcentagem a ser calculada sobre o valor do bem.
Sendo, como é, o imposto de importação um tributo com função predominantemente extrafiscal, foi ele colocado como uma das exceções ao princípio da anterioridade da lei ao exercício financeiro. Pode ser ele aumentado no curso do exercício financeiro. Também a ele não se aplica em toda a plenitude o princípio da legalidade, visto como suas alíquotas podem ser elevadas e reduzidas, dentro dos limites fixados em lei, por ato do Poder Executivo. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites

estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto de importação, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. O art. 153, § 1º, da vigente Constituição, sem indicação dessa finalidade, outorga tal faculdade ao Poder Executivo. No art. 21, 1, da Constituição anterior estava o Poder Executivo autorizado a alterar as alíquotas e a base de cálculo desse imposto. Também assim está no art. 21 do Código Tributário Nacional. Agora, todavia, em face da Constituição Federal de 1988, somente as alíquotas podem ser alteradas pelo Executivo.
A alteração das alíquotas, porém, não é ato discricionário. Por isto, para ser válido, há de ser fundamentado, com indicação expressa e específica do objetivo a ser alcançado. Não basta a indicação genérica, como tem acontecido, dizendo-se que a alteração se faz para ajustar o imposto aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. O objetivo a ser alcançado tem de ser indicado especificamente, pena de invalidade do ato, que sem essa indicação específica se revela discricionário.
Embora não o digam expressamente a Constituição nem o Código, as alíquotas do imposto de importação devem variar conforme a essenciali-dade do produto, com o quê se estará pondo em prática o princípio da capacidade contributiva, ou, mais exatamente, capacidade *econômica.* Essas alíquotas são, de um modo geral, bastante elevadas exatamente para dificultar a entrada do produto no território nacional e dar, deste modo, melhores condições ao produto nacional para competir no mercado.
É interessante, porém, observar que as alíquotas elevadas constituem verdadeiro estímulo à prática do descaminho, na medida em que acarretam grande diferença de preço entre o produto importado regularmente e o importado sem o pagamento do imposto. Funciona a lei *natural,* segundo a qual a tendência para a sonegação aumenta na medida em que é maior a alíquota do tributo.
1.5 Base de cálculo
Nos termos do Código Tributário Nacional, quando a alíquota for específica, a base de cálculo é a unidade de medida adotada pela lei para o caso (CTN, art. 20, I). Quando a alíquota for *ad valorem,* a base de cálculo é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País (CTN, art. 20, II). E, finalmente, em se tratando de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, a base de cálculo é o preço da arrematação (CTN, art. 20, III).
A lei ordinária estabelece que a base de cálculo do imposto é, quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa, e quando a alíquota for *ad valorem,* o valor

t.;
aduaneiro apurado segundo norma do art. VII, do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) (art. 2º do Decreto-lei n. 37, de 18.11.1966, com redação que lhe deu o Decreto n. 2.472, de 1º.9.1988).
Como nos parece que os tratados internacionais, pelo menos em matéria tributária prevalecem sobre as leis internas, penso que estão afastados os dispositivos do Código Tributário Nacional que estejam em conflito com as normas do referido dispositivo do GATT.
Assim, e tendo em vista ainda o Decreto n. 1.355, de 30.12.1994, tem-se que a base de cálculo do imposto de importação é, em princípio, o valor comercial dos produtos importados, constante da respectiva fatura ou documento equivalente, com os ajustamentos determinados no referido tratado internacional.
l" nt
Si 'i \
pri
to,
lu.

1.6 Contribuinte

Contribuinte do imposto de importação é o importador ou quem a ele a lei equiparar (CTN, art. 22, inc. I). Em se tratando de produtos apreendidos ou abandonados, contribuinte será o arrematante destes (CTN, art. 22, inc. II).
Geralmente, o importador é uma pessoa jurídica, regularmente estabelecida, mas, para os fins do imposto, é considerada importador qualquer pessoa, seja natural ou jurídica, regularmente estabelecida ou não, que realize a introdução da mercadoria no território nacional. E que a capacidade tributária passiva independe de formalismos, como se pode ver da regra do art. 126 do Código Tributário Nacional.

1.7 Lançamento

Sabe-se que lançamento é o procedimento administrativo pelo qual a autoridade constitui o crédito tributário. Verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, no caso, verificada a entrada de produtos no território nacional, a autoridade administrativa pratica uma série de atos tendo em vista determinar o valor do imposto devido, identificar o sujeito passivo da obrigação e, se for o caso, aplicar a penalidade cabível, tornando a final líquida e certa a quantia devida ao fisco.
O lançamento do imposto de importação deveria ser feito mediante *declaração* do sujeito passivo, que oferece ao fisco os elementos informativos necessários a esse fim, ao providenciar o *despacho aduaneiro* das mercadorias importadas.
Entretanto, a legislação em vigor determina seja feito o pagamento do tributo antes de qualquer providência da fiscalização, tendo-se, assim, um lançamento por homologação.

1.8 Considerações especiais
Em face da grande importância do imposto de importação como instrumento de política econômica e do comércio exterior, o estudo desse imposto envolve ilguras típicas, tais como o *drawback,* o porto livre, a zona livre ou zona franca, franquia temporária, além de outras.
Pela mesma razão, órgãos existem no Poder Executivo com atribuições específicas relativas a esse imposto, cuja complexidade decorre, precisamente, do fato de ser ele utilizado muito mais com função extrafíscal do que como instrumento de arrecadação de recursos financeiros.
O estudo dessas particularidades, todavia, não se comporta nos objetivos deste *Curso,* que pretende oferecer apenas noções gerais de Direito Tributário.
2. Imposto de exportação
2.1 Competência
Compete à União instituir e cobrar o imposto sobre "exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados" (CF, art. 153, inc. II). Há universal entendimento segundo o qual os tributos aduaneiros não devem ser atribuídos aos Estados-membros, ou Estados federados, mas ao Estado central, ou Estado federal. Não obstante, no Brasil nem sempre foi assim. Pela Constituição de 1946 o imposto de exportação era da competência dos Estados-membros (art. 19, inc. V).
Seguindo o exemplo das demais Federações do mundo, o Brasil, com a Emenda Constitucional n. 18, de 1965 (art. 7^C^, inc. II), colocou o imposto de exportação no âmbito da competência federal, e o fez acertada-mente, em face da própria natureza desse imposto, que mais se presta como instrumento de política tributária do que como fonte de receita.
2.2 Função
O imposto de exportação tem função predominantemente *extrafíscal.* Presta-se mais como instrumento de política econômica do que como fonte de recursos financeiros para o Estado. Por isto é que a ele não se aplica o princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro de cobrança (art. 150, § \°*),* e o princípio da legalidade se mostra atingido pela possibilidade de alterações de alíquotas, dentro dos limites legais, pelo Poder Executivo (art. 153, § Iº). Até a indicação dos produtos sujeitos ao imposto é feita por órgão do Poder Executivo (Decreto-lei n. 1.578, de 11.10.1977, art. 1º, § 3º, com a redação que lhe deu a Lei n. 9.716, de 26.11.1998).

r v •

Em face de sua função intimamente ligada à política econômica relacionada com o comércio internacional, o CTN determinou que a receita líquida desse imposto destina-se à formação de reservas monetárias (art. 28). Essa destinação chegou a ser autorizada, aliás, pela própria Constituição anterior (art. 21, § 4º). Na Constituição de 1988 não foi reproduzida, mas isto não quer dizer que não permaneça em vigor o Decreto-lei n. 1.578, de 11.10.1977, onde tal destinação está prevista expressamente.

A Lei n. 5.072/66 indica expressamente que o imposto de exportação "é de caráter exclusivamente monetário e cambial e tem por finalidade disciplinar os efeitos monetários decorrentes da variação de preços no exterior e preservar as receitas de exportação" (art. Iª).

2.3 Fato gerador

O âmbito material de incidência do imposto sobre exportações é, nos termos do art. 153, inciso III, da Constituição, e do art. 23, do Código Tributário Nacional, a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, que se configura com a saída destes do Território Nacional.

O fato gerador desse imposto é a saída do Território Nacional, do produto nacional ou nacionalizado indicado em lista aprovada pelo Poder Executivo (Decreto-lei n. 1.578/77, art. 1º, e seu § 3°). Se o produto que sai do território nacional não consta da lista, o caso é de não incidência tributária.

Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da guia de exportação ou documento equivalente (Decreto-lei n. 1.578/77, art. 1", § 1°). O CTN diz que o fato gerador é a saída do produto do território nacional, mas tal saída, por ficção legal, ocorre no momento da expedição da guia de exportação ou documento equivalente. Tal ficção, no caso, é admissível, por questão de ordem prática. Afinal, o próprio contribuinte está afirmando que vai exportar. É certo que, em princípio, não se admite ficção legal de fato configurador de hipótese de incidência tributária. É que através de fícções legais poderia o legislador ordinário ultrapassar os limites do denominado âmbito do tributo, constitucionalmente definido. No caso de que se cuida, porém, não há mais que a determinação de uma oportunidade, de um momento em que a exportação se exterioriza no mundo jurídico. A expedição da guia de exportação não é *fato gerador* do tributo. E simplesmente o momento em que se considera, para fins de cobrança do imposto, exteriorizado o fato exportação.

Não se consumando, porém, a exportação, por qualquer motivo, o imposto deve ser restituído, eis que efetivamente inocorreu seu fato gerador, sendo, assim, indevido o seu pagamento (Decreto-lei n. 1.578/77, art. 6º).

Em face do princípio da irretroatividade das leis, todavia, aplicam-se ao imposto de exportação todas as considerações que fizemos no que concerne ao fato gerador do imposto de importação.

2.4 Alíquotas

A alíquota do imposto de exportação pode ser *especifica* e *ad valorem.* Os conceitos são os mesmos já examinados a propósito do imposto de importação.

O Poder Executivo pode, nos limites fixados em lei, alterar as alíquotas do imposto em função dos objetivos da política cambial e do comércio exterior (CTN, art. 26). Observa-se que o art. 97 do CTN, delimitando a área da denominada *reserva legal,* ressalvou expressamente, em seus incisos II e IV, o art. 26, entre outros, do Código. Assim, o art. 26 há de ser entendido como exceção ao princípio da legalidade estrita. Exceção essa que é legítima, porque está autorizada pela Constituição Federal (art. 153, § I[a]). Agora, porém, somente em relação às alíquotas. Não mais em relação às bases de cálculo.

A lei ordinária não cogita, atualmente, de alíquota específica. A alíquota *ad valorem* do imposto de exportação é de 30% (trinta por cento), "facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior" (Lei n. 9.716, de 26.11.1998, art. 3[Q]). A alíquota máxima desse imposto não pode ser superior a 150% (cento e cinqüenta por cento) (Lei n. 9.716/98, art. 3[Q], parágrafo único).

A rigor, cada redução, ou aumento, tem de ser justificado. Não basta que o ato do Poder Executivo diga que a redução, ou o aumento, se faz para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. Tal justificação, feita nesses termos, a rigor nada justifica. Serve para toda e qualquer situação e, por isto mesmo, para nada serve, a não ser para evidenciar o exercício arbitrário do poder de tributar. Veja-se, a propósito, o que escrevemos a respeito das alíquotas do imposto de importação, e em nosso artigo "os impostos flexíveis e a motivação dos atos administrativos" *(Revista Dialética de Direito Tributário,* n. 63, dezembro/2000).

A ausência de justificativa, ou a justificativa genérica, que nada justifica, constituem práticas de flagrantemente inconstitucionalídade.

2.5 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto de exportação é, em se tratando de produto sujeito a alíquota específica, a unidade de medida adotada pela lei, e, em se tratando de produto sujeito a alíquota *ad valorem,* o preço normal

que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência (CTN, art. 24).

Para determinação do *preço normal* sobre o qual incidirá o imposto são deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação, e, no caso de vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional, o custo do financiamento (CTN, art. 24, parágrafo único).

Compete ao Conselho Monetário Nacional expedir normas sobre a determinação da base de cálculo do imposto e fixar critérios específicos, ou estabelecer pauta de valor mínimo, para os casos nos quais o preço do produto for de difícil apuração, ou for susceptível de oscilações bruscas no mercado internacional.

O preço à vista do produto, FOB ou posto na fronteira, é indicativo do preço normal (preço FOB significa o preço da mercadoria sem as despesas de frete e seguro relativas ao transporte até o seu estabelecimento).

Como acontece relativamente ao imposto de importação, em face da Constituição de 1988, pode ser colocada a questão de saber se o Poder Executivo ainda pode alterar a base de cálculo desse imposto. Na verdade, a vigente Constituição faculta ao Poder Executivo alterar as alíquotas do imposto. Não a sua base de cálculo.

2.6 Contribuinte

Contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar (CTN, art. 27). A Constituição não vinculou o imposto de exportação a um sujeito passivo específico, nem atribuiu à lei complementar essa definição, como aconteceu com o ICMS (art. 155, § 2º, inc. XII, alínea "a"), de sorte que o legislador ordinário pode livremente escolher o contribuinte desse imposto. É claro, porém, que esse sujeito passivo, para assumir a condição de contribuinte, há de ter relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, por força do que estabelece o art. 121, parágrafo único, do CTN. A lei não pode, portanto, equiparar ao exportador pessoa sem qualquer relação com a exportação.

O conceito de *exportador,* não formulado pelo Código, é resultante do significado comum da palavra. Exportador é aquele que remete a mercadoria, a qualquer título, para o exterior, ou a leva consigo. Não é necessário que seja comerciante, industrial ou produtor, vale dizer, não é necessário que seja *empresário,* pois a *exportação,* como fato gerador do imposto em causa, pode ser eventual e sem intuito de lucro. De um modo geral, porém, o exportador é um empresário que realiza as operações de exportação profissional e habitualmente.

Para efeitos tributários, pode ser considerada *exportador* pessoa a este equiparada pela lei, de sorte que, assim, não tem relevância a questão do conceito de exportador. O legislador, porém, não é inteiramente livre ao estabelecer essa equiparação, pela razão acima exposta.

2.7 Lançamento

O lançamento do imposto de exportação geralmente é feito mediante declaração prestada pelo exportador, mas a autoridade da Administração Tributária tem a faculdade de recusar qualquer dos elementos dessa declaração, especialmente o preço das mercadorias, pois é o preço da venda, constante da fatura comercial, mera indicação, visto como a lei não o adotou como base de cálculo.

Como acontece com os impostos de um modo geral, também o imposto de exportação pode ser objeto de lançamento de ofício, nos termos do art. 149 do CTN.

2.8 Considerações especiais

A utilização do imposto de exportação é eventual, eis que ele não representa, como já dissemos, fonte de receita orçamentária permanente. Aliás, sua utilização como fonte de receita permanente seria extremamente prejudicial à economia do País, que enfrenta grandes dificuldades na disputa pelos mercados estrangeiros.

Por isto, a incidência do imposto de exportação fica a depender de situações ocasionais, ligadas à conjuntura econômica. Só diante de situações como a elevação de preços, no mercado externo, de produtos brasileiros exportáveis, ou da necessidade de garantir o abastecimento do mercado interno, o imposto deve ser exigido. Sua finalidade específica, então, é regular o mercado externo. Na primeira das duas situações acima enunciadas, ele retira o excesso de remuneração dos produtores nacionais, para formar reservas monetárias. Na segunda, além disto, ele desestimula as exportações, em benefício do consumidor nacional.

3. Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza

3.1 Competência

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, ou simplesmente *imposto de renda,* como é geralmente conhecido, pertence à competência da União Federal (CF, art. 153, inc. III, e CTN, art. 43).

Justifica-se que seja esse imposto da competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, bus-

cando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões. Aliás, o intérprete das normas do sistema tributário brasileiro está vinculado por esse *valor,* hoje expressamente incorporado ao texto constitucional, inclusive no § 7ª do art. 165, segundo o qual o orçamento fiscal e o orçamento de investimentos "terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional". Por outro lado, graves problemas relacionados com a dupla ou múltipla tributação ocorreriam por certo se fosse esse imposto da competência dos Estados ou Municípios.
ti,

3.2 Função

O imposto de renda é de enorme importância no orçamento da União Federal, onde hoje figura como a principal fonte de receita tributária. Tem, portanto, função nitidamente *fiscal.* E inegável também a importância do imposto de renda como instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico.

Com efeito, o imposto de renda é um instrumento fundamental na re-distribuição das riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares. Presta-se, outrossim, como instrumento de grande valia para incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial, como se pode observar peia legislação geralmente conhecida como de "incentivos fiscais", administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e pela Superintendência do Desenvolvimento da Pesca (SU-DEPE), entre outros organismos.

Assim, pode-se afirmar que o imposto de renda, embora tenha função predominantemente *fiscal,* tem também função *extrafiscal* altamente relevante.
o. ■■
ISií "■■
"1|

3.3 Fato gerador

Tendo em vista o disposto no art. 153, inciso III, da Constituição Federal, e no art. 43 do Código Tributário Nacional, podemos afirmar que o âmbito material de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de *renda,* assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de *proventos de qualquer natureza,* assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

A definição do fato gerador do imposto de renda, pelo legislador ordinário, tem sido casuística, e nem sempre se mantém no âmbito material acima indicado.

A Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, acrescentou dois parágrafos ao art. 43 do CTN. No primeiro está dito que *a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.* E no segundo, está dito que *na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto.* E possível que tais normas venham ensejar sérios conflitos em torno do fato gerador do imposto de renda, tendo-se em vista que receita e renda, palavras em tais normas utilizadas como se fossem sinônimos, na verdade não se confundem. Significam realidades econômicas e jurídicas bastante diversas.
Que a incidência do imposto independe da denominação da renda, não há dúvida. Já era assim, antes da esdrúxula inovação. O mesmo se pode dizer quanto à localização, e condição jurídica de sua fonte, e quanto à origem e à forma de sua percepção. Aguardemos a aplicação dessas novas normas, para que se possa entender o sentido que as autoridades da Receita Federal lhes atribuem.
A formulação do conceito de renda tem sido feita pelos economistas e financistas. Não há. entretanto, uniformidade de entendimento. Assim, para fugir às questões relacionadas com o conceito de renda, referiu-se a Constituição também a proventos de qualquer natureza. Na expressão do Código, *renda é* sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais *acréscimos* patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são *proventos.*
Em face das controvérsias a respeito do conceito de renda, há quem sustente que o legislador pode livremente fixar o que como tal se deva entender. Assim, porém, não nos parece que seja. Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de *renda* e de *proventos* importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo. A Constituição, ao atribuir competência tributária à União, alude a *renda* e *a proventos.* Assim, entender-se que o legislador ordinário pode conceituar, livremente, essas categorias implica admitir que esse legislador ordinário pode ampliar, ilimitadamente, essa atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema tributário como o brasileiro.
É certo que o legislador goza de uma liberdade relativa para formular o conceito de renda. Pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pela Economia, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular arbitrariamente um conceito de renda ou de proventos.
E se assim é perante o sistema tributário disciplinado na Constituição, o Código Tributário Nacional deixou essa questão fora de qualquer

dúvida razoável, fixando, embora de modo bastante amplo, os conceitos de renda e de proventos. Não há *renda,* nem *provento,* sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como *acréscimo.* Já não é possível, portanto, considerar-se renda uma cessão gratuita do uso de imóvel, por exemplo, como pretendeu, seguindo os anteriores, o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n. 85.450, de 4.12.1980, em seu art. 31, parágrafo único, segundo o qual era tributável "o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente, exceto quanto a dependente considerado encargo de família".

Quando afirmamos que o conceito de *renda* envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de *proventos* também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo.

Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram *pagos* ou simplesmente *creditados.* A disponibilidade econômica decorre do *recebimento* do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples *crédito* desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos.

E razoável considerar-se desprovida de validade jurídica a exigência de imposto de renda de pessoa física dos sócios de empresas relativamente ao lucro destas que não foi distribuído. O arl. 35 da Lei n. 7.713/88, no que tributava como renda da pessoa física o que não era disponibilidade econômica, nem jurídica, ultrapassava o âmbito desse imposto, pelo quê era inconstitucional. Em sentido contrário manifestou-se o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por sua 2ª Turma, ao entendimento de que, "quando, elaborado o balanço anual da empresa, verifica-se a existência de lucro, este entra na esfera de disponibilidade jurídica dos sócios, que decidirão qual será o destino dos recursos superavitários" (AMS n. 2.683-CE).

Não obstante já ter sido revogada a malsinada norma do art. 35 da Lei n. 7.713/88, é interessante o exame da questão no plano doutrinário, posto que diz respeito ao conceito de renda e, assim, é útil na medida em que contribui para o aclaramento deste.

A questão essencial reside em saber se os sócios adquirem, ou não, a disponibilidade jurídica dos lucros logo sejam estes apurados pela socie-

dade. Em um sistema jurídico que atribui relevância tributária à distinção entre pessoa física, ou natural, e pessoa jurídica, a resposta negativa se impõe. O lucro apurado pela pessoa jurídica a esta pertence. Não aos sócios. A estes só pertencem os lucros distribuídos.

Em muitas situações a distribuição de todo o lucro apurado pode significar a inviabilização da atividade que o produziu. Há situações nas quais a empresa aufere lucro, mas sua distribuição é impraticável, em face da aquisição de bens necessários à expansão de suas atividades. Quem tem noções elementares de contabilidade sabe a nítida diferença que há entre *lucro,* como expressão econômica, e *disponibilidade financeira,* e a compreensão dessa diferença é suficiente para que se entenda que o lucro auferido pela pessoa jurídica nem sempre constitui, mesmo do ponto de vista econômico, disponibilidade dos sócios ou acionistas.

Do ponto de vista jurídico, então, é indiscutível que o lucro da sociedade a ela pertence, e não aos sócios. A vontade social, que decide o destino dos lucros, é distinta da vontade de cada sócio. E sólida neste sentido a doutrina jurídica.

Seja como for, a erronia da tese fiscalista evidenciada fica na situação em que, vencidos na assembléia geral que decidiu não distribuir lucros, os acionistas minoritários de uma sociedade anônima sofrem a tributação, pelo imposto de renda, sobre a parcela dos lucros que aos mesmos deixou de ser distribuída.

O argumento segundo o qual no momento em que a pessoa jurídica apura lucro ficam automaticamente aumentadas as participações do sócio no patrimônio social deve ser visto com cautela, porque na verdade não se presta para justificar a tributação questionada. Primeiro porque aceitá-lo significa suprimir a distinção entre a pessoa jurídica e a pessoa de seus sócios. Segundo porque, mesmo admitindo que, apurado o lucro pela pessoa jurídica, ocorre um automático aumento da participação do sócio no patrimônio desta, tem-se de considerar que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade, econômica ou jurídica, da renda, e no caso o sócio não adquire disponibilidade nenhuma. Nem econômica, nem jurídica.

Recorde-se que a disponibilidade econômica é adquirida com o efetivo recebimento da renda. É a disponibilidade de fato, efetiva. Já a disponibilidade jurídica ocorre com o crédito, à disposição do sócio, de sua parte no lucro da pessoa jurídica. Disponibilidade sem qualquer obstáculo. Se o sócio, para haver essa participação, precisa acionar a pessoa jurídica, então na verdade não tem ele a disponibilidade.

A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de

que se cuida não é a renda mas a *aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza.* Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, o auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adqui-rente da renda *ação* para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos. O proprietário de prédios alugados aufere renda desde o momento em que se consuma cada período, geralmente mensal, de vigência do contrato de locação. Entretanto, se o inquilino não paga, nem oferece ao locador o crédito da quantia correspondente, este não será devedor do imposto de renda, embora tenha mais do que *ação,* porque tem *execução* contra o inquilino, posto ser o contrato de locação um título executivo.

Destaque-se que não existe renda *presumida.* A renda há de ser sempre *real.* Presumido, ou arbitrado, pode ser o montante da *renda.* A existência desta, porém, há de ser real. O fisco há de ter elementos para demonstrar a existência da renda, embora não tenha condições de determinar o seu montante. Essa determinação poderá ser feita mediante presunção, ou arbitramento, como autoriza o CTN (art. 44).

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide, em regra geral, sobre as rendas e proventos auferidos em determinado período. O imposto, em princípio, é de incidência anual. Existem, porém, ao lado dessa incidência genérica, incidências específicas, denominadas incidências na fonte. Podem ser mera antecipação da incidência genérica e podem ser, em certos casos, incidência autônoma.

Em se tratando de imposto de incidência anual, pode-se afirmar que o seu fato gerador é da espécie dos fatos *continuados.* E em virtude de ser a renda, ou o lucro, um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período, é razoável dizer-se também que se trata de fato gerador *complexo.*

Assim, a rigor, iniciado o período, está definido o regime jurídico do imposto. Nenhuma lei pode mais modificar os critérios de determinação do valor do imposto. O art. 105 do Código Tributário Nacional já não tem validade, ou, mais exatamente, não foi recepcionado, posto que contraria o art. 150, inciso III, da Constituição.

Mesmo antes da Constituição Federal de 1988 alguns julgados apontavam no sentido de que a lei aplicável na determinação do valor do imposto de renda há de ser aquela vigente desde o início do período em que ocorre a renda, vale dizer, período-base do imposto.

Alguns julgados tentaram estabelecer a separação entre fatos anteriores e fatos posteriores à lei surgida no decurso daquele período, mas pare-

ce hoje prevalecente o entendimento de que todos os fatos ocorridos durante o denominado exercício social da pessoa jurídica, que corresponde ao período-base do imposto, submetem-se ao regime jurídico em vigor quando começa esse período. Este, na verdade, é o entendimento que melhor realiza o princípio da anterioridade da lei tributária, expresso no art. 150, inciso III, alíneas "a" e "b", da Constituição.
Ressalte-se que consubstanciam aumento do tributo as normas que imponham restrições à dedutibilidade de despesas, posto que implicam majoração de sua base de cálculo.

3.4 Alíquotas

Em sua incidência genérica, anual, o imposto de renda tem alíquota proporcional para as pessoas jurídicas, as quais, salvo nos casos especialmente indicados, estão sujeitas ao imposto à alíquota de 30% (trinta por cento).
A depender do montante do lucro auferido, a pessoa jurídica está sujeita ainda a um adicional de 10%. Em se tratando de instituição financeira, este adicional será de 10%, e 15%.
Para as pessoas físicas a alíquota do imposto era progressiva, variando de 3% (três por cento) até 55% (cinqüenta e cinco por cento), dependendo do valor da renda líquida. Essas alíquotas progressivas incidiam sobre cada faixa de renda, e não sobre o total, de sorte que no cálculo do imposto as diversas alíquotas progressivas eram utilizadas.
Com a Lei n. 7.713/88, alterada pela Lei n. 9.250, de 26.12.1995, tais alíquotas foram substituídas por apenas duas: 15% (quinze por cento) e 25% (vinte e cinco por cento). Aquela lei introduziu também outras alterações no regramento do imposto de renda das pessoas físicas, a pretexto de simplificá-lo. Na verdade, tais alterações retiraram do imposto o seu caráter pessoal, contrariando o disposto no art. 145, § Iª, da Constituição Federal, além de sua progressividade, contrariando também o art. 153, § 2^{U}, inciso I, da Carta de 1988. O legislador ordinário demonstrou, com a referida lei, desconhecimento ou pouco apreço pela obra do Constituinte de 1988, valendo notar que o Congresso Nacional de então e a Assembléia Nacional Constituinte eram formados pelos mesmos deputados e senadores.

3.5 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, art. 44). A forma de determinação da base de cálculo varia de acordo com o tipo de contribuinte.

\-*t*
» r

j .11
Em se tratando de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto é o *lucro,* que pode ser, conforme o critério de determinação, *real, arbitrado* e *presumido.* Em se tratando de pessoa física, ou natural, a base de cálculo do imposto era a *renda líquida,* mas agora passou a ser o rendimento.

Agora o imposto incide, em regra, sobre o rendimento bruto mensal auferido pela pessoa física. Diz-se *em regra* porque algumas deduções são ainda admitidas, tais como pensões alimentícias e encargos por dependentes. Anualmente, porém, é feita uma declaração para fins de ajuste, sendo paga uma complementação, ou obtida a restituição do que porventura tenha sido pago a mais.

3.5.1 Lucro real

O *lucro real,* que constitui a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas em geral, pode ser entendido como o acréscimo *real* do patrimônio da empresa, em determinado período. Sua definição legal comporta os mesmos questionamentos pertinentes à definição legal de *renda,* posto que admitir tenha o legislador total liberdade ao elaborar tal definição implica admitir possa o mesmo ampliar a competência tributária da União além dos limites constitucionais.

A legislação em vigor define como *lucro real* "o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária" (Decreto-lei n. 1.598/77, art. 6[Q]). O lucro líquido é determinado mediante escrituração contábil de todos os fatos com implicações patrimoniais, todas as receitas e todos os custos e despesas, observando-se, em tudo isto, as regras da legislação pertinente ao imposto de renda, que é extensa e complexa. Basta ver-se que o vigente Regulamento, aprovado pelo Decreto n. 85.450, de 4.12.1980, dedica a essa matéria nada menos de 235 artigos, vários deles desdobrados em diversos parágrafos e itens. E grande, por isto mesmo, a importância do conhecimento dessa legislação por parte dos profissionais da contabilidade.

Como o fato gerador da obrigação tributária, em se tratando de imposto de renda das pessoas jurídicas, é o lucro, e este é apurado através dos procedimentos contábeis, é de decisiva importância o conhecimento de contabilidade. Para o contador de empresas é fundamental o conhecimento da legislação tributária, especialmente a pertinente ao imposto de renda. Por outro lado, o conhecimento dessa legislação exige seguras noções de contabilidade.

Tratando-se de empresas de pequena expressão econômica, a legislação estabelece tratamento diferenciado, com o qual ficam desobrigadas de manter escrituração contábil. Esse tratamento diferenciado pode ser considerado hoje uma imposição constitucional, posto que o art. 145, § 1[D], da

vigente Constituição determina a observância do princípio da capacidade econômica, e ninguém de bom senso poderá negar que uma microempresa tem capacidade econômica quase nula. Sobrevive graças a esforço inco-mum de seus proprietários.

3.5.1.1 A Lei n. 9.317, de 5.12.1996, que instituiu o SIMPLES — Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições pelas microem-presas e empresas de pequeno porte, dispondo sobre o regime tributário dessas empresas, define como microempresa a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a RS 120.000,00 (art. 2U, inc. I); e empresa de pequeno porte a que tenha auferido, no mesmo período, receita bruta superior a RS 120.000,00 e igual ou inferior a RS 1.200.000,00 (art. 2°, inc. II, na redação da Lei 9.779, de 19.1.99).

A pessoa jurídica enquadrada nessas condições *poderá optar* pela inscrição no SIMPLES, com pagamento mensal unificado do IRPJ exclusivamente sobre a receita bruta (não incluídos aí os rendimentos de aplicações e os ganhos de capital), da contribuição para o PIS/PASEP, da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), do Cofins, do IPI e da parte a cargo da pessoa juridica das contribuições para a seguridade social, ficando onerada pelos demais tributos federais (IOF, II, IE, IR sobre rendimentos auferidos em aplicações financeiras e ganhos de capital, ITR, CPMF e FGTS). O Sistema poderá, ainda, mediante convênio com Estados e Municípios, incluir o ICMS e o ISS.

As alíquotas aplicáveis vão de 3% a 7%, dependendo da receita bruta mensal, mais acréscimos se forem devidos o IPI, o ICMS e o ISS.

A lei simplifica, também, a escrituração comercial e fiscal e a declaração anual dessas empresas.

3.5.2 Lucro presumido

As firmas individuais e as pessoas jurídicas cuja receita bruta seja inferior a determinado montante e que atendam, ainda, a outras exigências da lei ficam dispensadas de fazer a escrituração contábil de suas transações e o imposto de renda, nestes casos, é calculado sobre o *lucro presumido,* que é determinado pela aplicação de coeficientes legalmente definidos, sobre a receita bruta anual, conforme a natureza da atividade. Para apuração da receita bruta é sempre considerado o ano civil.

A definição do coeficiente não pode ser feita pelo fisco discriciona-riamente. No lançamento do tributo a autoridade administrativa há de ter sempre presente sua definição legal, constante do art. 3U do CTN. A cobrança do tributo, por isto mesmo, é sempre atividade administrativa *plenamente vinculada.*

1!
li l-

É importante fixar a idéia de que a tributação com base no *lucro presumido é* uma opção do contribuinte que atenda a certas exigências legais. Não pode ser imposta ao contribuinte que, mesmo estando nas condições legalmente estabelecidas para sua adoção, pretenda ser tributado com base no *lucro real.* Ou pretenda eximir-se do tributo, com a demonstração regular de ter sofrido prejuízo.

Se a pessoa jurídica não se encontra nas condições para optar pela tributação com base no lucro *presumido,* e não dispõe de escrituração contábil regular para demonstrar o seu lucro *real,* será tributada com base no lucro *arbitrado.*

3.5.3 Lucro arbitrado

A regra, repita-se, é ser o imposto calculado sobre o lucro real. A tributação com base no *lucro arbitrado* poderá ocorrer nos seguintes casos:

a) O contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro real, não dispõe de escrituração na forma das leis comerciais ou fiscais, ou deixa de elaborar as demonstrações financeiras legalmente exigidas.

b) O contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro presumido, deixa de cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação.

c) Recusa-se o contribuinte a apresentar à autoridade da Administração tributária os livros ou documentos de sua escrituração.

d) A escrituração mantida pelo contribuinte contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para a determinação do lucro, real ou presumido.

e) O comissário ou representante de pessoa jurídica estrangeira deixa de fazer, em sua escrituração contábil, a apuração de seu lucro separadamente do lucro do comitente ou representado domiciliado no exterior.

f) O contribuinte espontaneamente opta por essa forma de cálculo do imposto.

O lucro arbitrado será uma porcentagem da receita bruta, se esta, obviamente, for conhecida. Compete ao Ministro da Fazenda fixar tal porcentagem, levando em conta a natureza da atividade econômica do contribuinte.

Não sendo conhecida a receita bruta, a autoridade poderá arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento dos empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores.

Também aqui é importante ter presente a idéia de que o tributo há de ser cobrado *mediante atividade administrativa plenamente vinculada.* As-

sim, não obstante se diga o lucro *arbitrado,* a autoridade administrativa, ao defini-lo, não pode agir de forma arbitrária. Nem pode, ao fazer o lançamento, em cada caso, afastar-se *arbitrariamente* dos critérios normati-vamente estabelecidos.

Seja como for, restará, sempre, ao contribuinte o direito de demonstrar que não auferiu *realmente* o lucro no valor apontado pela autoridade administrativa através do arbitramento. Segundo jurisprudência já bem definida, mesmo ultrapassado o prazo para a declaração de rendimento, *desde que não encerrada a questão do lançamento na esfera administrativa,* poderá o contribuinte oferecer a demonstração contábil de seu *lucro real,* com base no qual será calculado o seu imposto de renda. Ou da ocorrência de *prejuízo* que o eximirá do imposto.

Do ponto de vista rigorosamente jurídico, o direito do contribuinte de demonstrar *lucro real* menor do que o arbitrado pela autoridade administrativa só encontra limite na coisa julgada. Assim, mesmo lançado *definitivamente* o imposto, poderá ele, perante o Judiciário, demonstrar que o lucro por ele *realmente* auferido é menor, ou que não auferiu lucro nenhum. Se o imposto que a Constituição permite seja cobrado é *sobre a renda,* e renda não há, não pode haver obrigação de pagar esse imposto. A cobrança, neste caso, lesa direito do contribuinte, e a lei não pode excluir da apreciação do Judiciário nenhuma lesão ou ameaça a direito (CF, art. 5ª, inc. XXXV).

É certo, outrossim, que a desconsideração da escrita contábil do contribuinte, à consideração de que a mesma contém vícios, erros ou deficiências, só é admissível nas situações em que tais defeitos impossibilitem a segura determinação do lucro real. A jurisprudência orientou-se no sentido de que não pode o fisco fazer o lançamento do imposto de renda por arbitramento se a prova pericial atesta existência de elementos hábeis a demonstrar o lucro real auferido pelo contribuinte.

Se o caso é de atraso na escrituração contábil, mas esta se faz, de sorte a viabilizar a realização de balanço, com a apuração regular do lucro real, antes de definitivamente julgada a questão, há de ser assegurado ao contribuinte o direito de ser tributado com base no lucro real.

A tributação com base no lucro real é a regra, da qual somente se pode afastar a autoridade administrativa em situações nas quais o contribuinte, obrigado a manter escrituração contábil, não a mantenha, impossibilitando, assim, o conhecimento do resultado econômico de sua atividade.

A tributação com base no lucro arbitrado não é penalidade, nem como tal pode ser entendida, em face da Constituição e do Código Tributário Nacional. E apenas um meio, uma técnica, cuja adoção a lei autoriza, à míngua de forma mais adequada de tributar a renda das pessoas jurídicas que não a apurem mediante escrituração contábil.

3.5.4 Rendimento

Em se tratando de pessoa física, o imposto era calculado com base na renda líquida anual. Em primeiro lugar eram considerados os *rendimentos,* que se classificavam em *cédulas,* designadas pelas letras "A" até "II", de acordo com a natureza da fonte desses mesmos rendimentos. Na maioria dessas cédulas eram permitidas *deduções* de quantias despendidas pelo contribuinte, durante o ano-base, em função da fonte produtora dos rendimentos. A soma dos rendimentos líquidos cedulares constituía a *renda bruta.*

Da *renda bruta,* que era, repita-se, a soma dos *rendimentos líquidos* das diversas cédulas, podiam ser feitos *abatimentos* das quantias que o contribuinte despendera durante o ano-base e que a lei permitia fossem abatidas da renda bruta, tais como despesas com médicos e dentistas, despesas com instrução, entre outras, além dos encargos de família. Feitos os abatimentos da renda bruta, tinha-se então a renda líquida sobre a qual era calculado o imposto.

A partir de 1989 foi suprimida a classificação dos rendimentos e ganhos de capital das pessoas físicas por cédulas, e revogados todos os dispositivos pertinentes a isenções, deduções e abatimentos. O imposto passou a ser devido mensalmente, calculado sobre o rendimento bruto, do qual apenas algumas parcelas podem ser abatidas, entre as quais as pensões alimentícias, os encargos de família e as contribuições para a Previdência Social.

Tais alterações foram feitas a pretexto de simplificar a sistemática do imposto. Ocorre que, com elas, ficou praticamente eliminado o caráter pessoal do imposto de renda, que era o único tributo de nosso sistema obediente ao art. 145, § 1^{Q}, da Constituição de 1988.

3.6 Contribuinte

O contribuinte do imposto de renda pode ser pessoa física ou pessoa jurídica. Pessoa física é a pessoa natural, o indivíduo. Pessoa jurídica é aquela criada pelo Direito. E pessoa porque pode ser sujeito de direitos e obrigações, sendo distinta daquela ou daquelas pessoas naturais que a compõem.

Para evitar polêmicas a respeito da configuração das firmas individuais, assim também para abranger pela tributação das pessoas jurídicas aquelas que exercem atividades empresariais sem a forma de pessoa jurídica, a legislação fez a equiparação legal. Disse que se equiparam às pessoas jurídicas as empresas individuais, as firmas individuais, bem como as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.

Entre as empresas individuais destacam-se, por sua importância econômica, aquelas dedicadas a atividades imobiliárias, que por isto mesmo receberam tratamento específico da legislação tributária.
Em se tratando de atividades de prestação de serviços, pode parecer que ocorrerá sempre a equiparação das pessoas físicas à pessoa jurídica. Assim, porém, não acontece. Um profissional liberal, por exemplo, pode exercer sua atividade de prestação de serviços sendo tributado apenas como pessoa física. Para tanto a prestação dos serviços há de ser pessoal. Entretanto, se alguém contrata profissionais e os coloca para prestar serviços, estará configurada a existência de atividade empresarial e, assim, existirá uma pessoa jurídica para os efeitos do imposto de renda.
Ressalte-se que as pessoas jurídicas dedicadas, apenas, à prestação de serviços profissionais são isentas do imposto de renda, sendo os seus sócios tributados pelos lucros respectivos.
A lei pode atribuir a condição de contribuinte ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis (CTN, art. 45, parte final). Essa faculdade, que não nos parece devesse existir, tem por fim possibilitar a tributação de rendimentos em consideração à denominada *teoria da fonte.* Se a renda ou os proventos foram pagos por fonte brasileira, aí então a lei considera contribuinte a fonte. Nestes casos, em verdade, o imposto está incidindo sobre uma despesa, e não sobre uma renda.
Pode também a lei atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto (CTN, art. 45, parágrafo único). Neste caso, o contribuinte é efetivamente aquele que aufere a renda ou os proventos. A fonte é apenas responsável, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN.
O dever jurídico de efetuar o desconto do imposto de renda *na fonte* tem como fato gerador o pagamento ou o crédito do rendimento respectivo. E que o imposto é devido pelo beneficiário da *renda,* e esta somente ocorre com o pagamento, ou o crédito. Ocorrendo pagamento, haverá disponibilidade *econômica* do valor pago. Ocorrendo crédito, haverá dispo-nibilidadeywníi/ctf do valor creditado. Não ocorrendo pagamento nem crédito, não haverá disponibilidade econômica nem jurídica, não se podendo cogitar de imposto de renda.
A Lei n. 7.713/88 determinava o pagamento, pelas pessoas jurídicas e empresas individuais, de 8% (oito por cento) do lucro líquido respectivo, com os ajustes que indicava, a título de imposto de renda na fonte, dos sócios, acionistas ou do titular da empresa individual. Dizia ser devido o imposto ainda quando capitalizado todo o lucro, que para esse fim se pre-

sumia distribuído. Era mais um despautério, entre muitos praticados neste País em matéria tributária. O lucro da pessoa jurídica não entra no patrimônio do sócio ou acionista enquanto não distribuído.

Má, é certo, quem defenda a *desconsideração da pessoa jurídica,* para fins tributários. A tese é válida para fins de reflexão. No direito positivo brasileiro vigente, mesmo em matéria de imposto de renda, ainda tem relevância a personalidade jurídica das empresas, sendo induvidoso que estas ainda são distintas das pessoas de seus sócios. Assim, é inadmissível essa *desconsideração,* destinada apenas a justificar uma ou outra exigência fiscal, instituída em contexto incoerente. Na verdade, o próprio fato de dizer a lei que o imposto é *na fonte* implica afirmação da distinção entre a pessoa jurídica ou firma individual (fonte) e seus sócios, ou seu titular (contribuintes).

A atribuição da condição de responsável à fonte pagadora da renda ou dos proventos não corresponde à imposição de obrigação acessória. A obrigação, no caso, é principal. Seu objeto é um pagamento. O sujeito passivo da obrigação é que deixou de ser, nessa oportunidade, o *contribuinte* e passou a ser o *responsável.* Trata-se de atribuição a terceiro de responsabilidade pelo adimplemento de obrigação tributária principal.

3. 7 Lançamento

O lançamento do imposto de renda já foi um exemplo típico de lançamento mediante declaração, previsto no art. 147 do CTN. Atualmente, porém, a declaração de rendimentos é entregue e o contribuinte recebe, desde logo, a intimação para o pagamento do tributo nos termos de sua declaração, de sorte que o lançamento, a rigor, já não se faz por declaração, mas por homologação.

Se o contribuinte não faz, como devia, sua declaração, ou se a faz de forma errada, ou incompleta, a autoridade administrativa fará o lançamento *de oficio,* nos termos do art. 149. Pode, também, ser efetuada de ofício a revisão de lançamento já feito com base na declaração do contribuinte.

Em se tratando de imposto descontado na fonte, o lançamento é feito por homologação, nos termos do art. 150 do CTN.

Ocorre também lançamento por homologação em todos os casos nos quais o pagamento do imposto seja feito sem que a autoridade administrativa tenha examinado os elementos fornecidos pelo contribuinte e expedido manifestação a respeito.

A sistemática do imposto de renda tem evoluído no sentido de que o lançamento se faça por homologação, e esta parece ser a modalidade mais praticada atualmente.

Seja como for, as declarações prestadas pelo contribuinte gozam de presunção de veracidade. A lei definiu como crime *o fazer declaração falsa ou omitir declarações sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo* (Lei n. 8.137, de 27.12.1990, art. *2ª,* inc. I). Não se pode presumir o co-metimento de crime. Assim, não se pode presumir a falsidade das declarações. Tal falsidade, se for o caso, deve ser provada pela autoridade da Ad-ministração tributária. Se não tem ela qualquer elemento de convicção a indicar a falsidade das declarações do contribuinte, há de tê-las como verdadeiras.

3.8 Considerações especiais

O imposto sobre a renda é talvez o de legislação mais complexa de quantos integram o sistema tributário brasileiro. E, além de complexa, sua legislação é das mais dinâmicas.

Fala-se muito na desejada simplificação dos formulários das declarações de rendimentos. Essa simplificação, que ultimamente vem sendo tentada, não pode ser aplicada a todos os contribuintes, precisamente porque o que é complexo não é apenas o formulário, mas a própria legislação. E essa complexidade tem por fim tornar o imposto mais justo, vale dizer, mais *pessoal,* além de ensejar sua utilização como instrumento eficiente de política tributária, pois, como é sabido, o imposto de renda presta-se de forma notável como instrumento de função extrafiscal.

A Lei n. 7.713/88 introduziu significativas alterações na sistemática do imposto de renda, especialmente no pertinente às pessoas físicas. Avançou bastante no rumo da simplificação. Entre as alteração que introduziu destacam-se a extinção da classificação dos rendimentos em cédulas e o aperfeiçoamento da tributação *em bases correntes.* Em se tratando de pessoas físicas, o imposto incide agora mês a mês, na medida em que os rendimentos são auferidos. Não se cogita mais de ano-base anterior ao exercício financeiro, não obstante subsista, ainda, a necessidade de declaração anual de rendimentos, que se presta para o ajuste do imposto devido, do qual resulta o pagamento ou a restituição de possíveis diferenças, e ainda para o controle da evolução patrimonial do contribuinte.

Com a Lei n. 9.430/96, tem-se como regra a apuração trimestral da base de cálculo do imposto, embora o contribuinte possa optar pela apuração em 31 de dezembro de cada ano, com recolhimentos mensais por estimativa. Esse recolhimento mensal por estimativa, porém, é de constitucio-nalidade duvidosa, visto como implica antecipação do imposto sem que se saiba se ocorre lucro.

É importante observar que a simplificação do imposto de renda pode retirar do mesmo o seu *caráter pessoal,* contrariando o disposto no art. 145, § 1^u, da vigente Constituição.

4. Imposto sobre produtos industrializados

4.1 Competência

O imposto sobre produtos industrializados, ou IPI, pertence à competência tributária da União Federal (CF, art. 153, inc. IV, e CTN, art. 46). Já assim era antes, quando o imposto tinha nome diverso, vale dizer, imposto de consumo.

A competência para instituir e cobrar o imposto sobre produtos industrializados constitui significativa parcela de poder político que se concentra em mãos do Governo Federal, não obstante considerável parcela de sua arrecadação seja destinada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do art. 159, incisos [e II, da Constituição de 1988.

4.2 Função

Embora utilizado como instrumento de função extrafiscal, sendo, como é, por força de dispositivo constitucional, um imposto seletivo em função da essencialidade do produto (CF, art. 153, § 2^D, inc. IV), o imposto sobre produtos industrializados tem papel da maior relevância no orçamento da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Foi, até há pouco tempo, o tributo de maior expressão como fonte de receita, posição que vem sendo ocupada atualmente pelo imposto de renda, provavelmente em razão de substanciais reduções operadas nas alíquotas do IPI, muitas das quais foram reduzidas a zero.

Pretendeu-se que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros. Todavia, parece que essa função "proibitiva" jamais produziu os efeitos desejados. Ninguém deixou de beber ou de fumar porque a bebida ou o fumo custasse mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto.

Parece, assim, incontestável a predominância, no IPI, da função fiscal, não obstante deva ser ele um imposto seletivo, em função da essencialidade dos produtos. Aliás, também aqui se pode notar que o legislador não tem levado em conta o preceito constitucional. A diversificação das alíquotas do IPI está, na prática, muito longe de lazer dele um imposto seletivo *em função da essencialidade do produto.*

Mesmo a denominada *função extra/iscai proibitiva,* na prática, não se tem mostrado eficaz. Como já dissemos ninguém deixou de fumar ou de beber porque o IPI seja elevado relativamente ao cigarro e às bebidas. Pelo contrário, é sabido que a indústria de cigarros figura como o maior contribuinte desse imposto, sendo certo que o aumento do preço dos cigarros serviu, muitas vezes, para resolver problemas de caixa do Tesouro Nacional.

4.3 Fato gerador

A Constituição Federal de 1988 atribui competência à União para instituir, entre outros, o imposto sobre *produtos industrializados* (IPI). Esse imposto é exatamente o mesmo já existente no sistema tributário anterior. A única alteração, que foi introduzida pela Emenda Constitucional n. 18 à Constituição de 1946, consistiu na mudança de nome, antes "imposto sobre *consumo de mercadorias"* (CF de 1946, art. 15, inc. II), agora "imposto sobre *produtos industrializados'"* (CF de 1988, art. 153, inc. IV). Nenhuma alteração substancial, portanto, tendo-se em vista que a mudança de nome não alterou a natureza do imposto.

Para a adequada compreensão do âmbito constitucional do imposto em tela faz-se indispensável saber o que se deve entender por *produto industrializado.* No regime da Constituição de 1988, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre a definição dos fatos geradores dos impostos nela discriminados (CF de 1988, art. 146, inc. III, alínea "a"). Não cabe à lei complementar definir os fatos geradores dos impostos, evidentemente, mas estabelecer normas gerais sobre tais definições; e entre essas normas gerais pode-se entender que está aquela que delimita conceitos utilizados na norma da Constituição, como é o caso do conceito de *produto industrializado.*

Realmente, o conceito de *produto industrializado* independe de lei. E um conceito pré jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos. Assim é que o Código Tributário Nacional estabeleceu que, para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Delimitou também seu âmbito constitucional quanto ao aspecto temporal.

Nos termos do art. 46 do Código Tributário Nacional, tem-se que o IPI tem por fato gerador (a) seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, (b) a saída destes do estabelecimento do contribuinte e (c) sua arrematação, quando apreendidos e levados a leilão.

Ü"

\Y1

r "I

'i *:.

É sabido, porém, que o Código Tributário Nacional, como lei complementar que estabelece normas gerais, não define o fato gerador dos tributos. Em outras palavras, ele não veicula as hipóteses de incidência tributária. Isto é atribuição do legislador ordinário da pessoa jurídica titular da competência tributária.

A Lei n. 4.502, de 30.11.1964, definiu as hipóteses de incidência do imposto de consumo, estabelecendo que constitui seu fato gerador, (a) quanto aos produtos de procedência estrangeira, o respectivo desembaraço aduaneiro e (b) quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor. Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial. O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor (art. 2^{Q} e seus §§). Como o IPI é, em substância, o mesmo, o Decreto-lei n. 34, de 18.11.1965, que alterou a Lei n. 4.502, de 1964, adaptando-a à Emenda Constitucional n. 18, não modificou a definição do fato gerador desse imposto, vale dizer, não alterou a redação do art. 2^{Q} da citada Lei n. 4.502, de 1964.

Registre-se que a legislação do IPI amplia o conceito de *produto industrializado,* nele incluindo operações como o simples acondicionamen-lo, ou embalagem, que na verdade não lhe modificam a natureza, nem a finalidade, nem o aperfeiçoam para o consumo. Tal ampliação viola o art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Configura, outros-sim, flagrante inconstitucionalidade, na medida em que o conceito *de produto industrializado,* utilizado pela Constituição para definir a competência tributária da União, não pode ser validamente ampliado pelo legislador ordinário.

Admitir o contrário é negar a supremacia constitucional.

4.4 Alíquotas

As alíquotas do IPI são as mais diversas, precisamente em face de ser esse imposto um tributo *seletivo.* Assim, a legislação específica adotou uma tabela de classificação dos produtos, denominada TIPI, onde estão previstas diversas alíquotas, desde zero até 365,63% (cigarros — posição 24.02, subposição e item 02.99, da TIPI). A maioria das alíquotas, porém, situa-se abaixo de 20%.

A alíquota zero representa uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus do tributo sobre certos produtos,

temporariamente, sem os isentar. A isenção só pode ser concedida por lei (CTN, art. 97, inc. VI). Como é permitido ao Poder Executivo, por disposição constitucional (CF, art. 153, § lu), alterar as alíquotas do IPI, dentro dos limites fixados em lei, e a lei não fixou limite mínimo, tem sido utilizado o expediente de reduzir a zero as alíquotas de certos produtos. Tais alíquotas, entretanto, podem ser elevadas a qualquer tempo, independentemente de lei.
Embora o efeito prático da redução de uma alíquota a zero seja o mesmo da isenção, as duas figuras não se confundem. São juridicamente bem distintas. Alíquota zero, aliás, não passa de simples eufemismo. Simples forma de burlar a lei. Alíquota é expressão matemática que indica o número de vezes que a parte está contida no todo; logo, jamais pode ser zero.
4.5 Base de cálculo
A base de cálculo do IPI é diferente, dependendo da hipótese de incidência. Assim, (a) no caso de mercadoria importada, a base de cálculo do IPI é a mesma do imposto de importação, acrescida do próprio imposto de importação, das taxas exigidas para entrada do produto no País e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exi-gíveis (CTN, art. 47, inc. I); (b) em se tratando de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída destes do estabelecimento do contribuinte, ou, não tendo valor a operação, ou sendo omissos os documentos respectivos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista da praça do contribuinte (CTN, art. 47, inc. II); e, finalmente, (c) em se tratando de produto leiloado, o preço da respectiva arrematação (CTN, art. 47, inc. III).
Com base na legislação ordinária disciplinadora do assunto, o vigente Regulamento do IPI dispõe:
"Art. 62. O imposto será calculado mediante aplicação da alíquota do produto, constante da Tabela, sobre o respectivo valor tributável (Lei n. 4.502/64, art. 13).
Art. 63. Salvo disposição especial deste Regulamento, constitui o valor tributável (Lei n. 4.502/64, art. 14):
I — dos produtos de procedência estrangeira:
a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; e

b) o preço da operação, na saída de estabelecimento do importador;
II - dos produtos nacionais, o preço da operação de que decorrer o lato gerador.
§ 1[u]. No preço da operação referido nos incisos I, alínea "b", e II, serão incluídas as despesa acessórias debitadas ao comprador ou destinatário, salvo as de transporte e seguro, quando escrituradas separadamente, por espécie, na nota fiscal, atendidas, ainda, as seguintes normas:
I — as despesas de transporte compreendem as de frete, carreto e utilização de porto, inclusive as realizadas com a remessa dos produtos a filiais e demais estabelecimentos que exerçam o comércio de produtos importados ou industrializados por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se operarem exclusivamente na venda a varejo;
II — as despesas de transporte serão ainda discriminadas por percurso, quando a remessa se efetuar por intermédio de filiais e demais estabelecimentos que exerçam o comércio de produtos importados ou industrializados por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se operarem exclusivamente na venda a varejo;
III — se a cobrança das despesas for feita pela aplicação de percentuais ou valores fixos para unidade ou determinada quantidade de produtos, bem como se os serviços de frete e carreto forem executados pelo próprio contribuinte ou por firma com que tenha relação de interdependência, não poderão tais despesas exceder os níveis normais de preços em vigor, no mercado local, para serviços semelhantes, constantes de tabelas divulgadas pelos órgãos sindicais de transporte, em suas publicações periódicas;
IV — ocorrendo a primeira das hipóteses figuradas no inciso anterior, apurar-se-á, anualmente, a soma das despesas cobradas nas notas fiscais emitidas e a soma paga a terceiros pelo estabelecimento; se aquela for superior a esta, cobrar-se-á o imposto sobre a respectiva diferença, desde que a diferença exceda a 20% (vinte por cento) da segunda soma;
V — quando utilizar, indistintamente, transportes próprio e de terceiros, poderá o contribuinte, para efeito de estabelecer o total a ser confrontado com a soma das despesas cobradas nas notas fiscais, adicionar ao total pago a terceiros o valor das despesas que efetuar com o transporte próprio.
§ *2º*. No caso de produtos industrializados por encomenda, será acrescido pelo industrializador ao preço da operação o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem fornecidos pelo encomendante, desde que este não destine os produtos industrializados (Lei n. 4.502/64, art. 14, § 1", e Decreto-lei n. 1.593/77, art. 27):
1 — a comércio;

II — a emprego, como matéria-prima ou produto intermediário, em nova industrialização;
III — a emprego no acondicionamento de produtos tributados.
§ 3º. Incluem-se ainda no preço da operação, em qualquer caso, os descontos, abatimentos ou diferenças concedidas sob condição, como tal entendida a que subordina a sua efetivação a evento futuro e incerto.
Art. 64. Considera-se valor tributável (Lei n. 4.502/64, arts. 15 e 16, e Decreto-lei n. 1.199/71, art. 5º, alt. 3ª):
I — o valor correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda do destinatário atacadista, nas transferências de produtos de um para outro estabelecimento da mesma firma, situado em diferente Unidade da Federação, deduzidas as despesas de transporte e seguro;
II — o preço corrente do produto, ou seu similar no mercado atacadista da praça do remetente, na saída do produto, do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, quando a saída se der a título de locação ou arrendamento mercantil, ou decorrer de operação a título gratuito, assim considerada também aquela que, em virtude de não transferir a propriedade do produto, não importe em fixar-lhe o preço.
Parágrafo único. Na aplicação do inciso II, inexistindo preço corrente no mercado atacadista, tomar-se-á por base de cálculo:
I — no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto sobre a Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal;
II — no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.
Arrendamento Mercantil de Bens Importados
Art. 65. Na saída de produtos do estabelecimento do importador, em arrendamento mercantil, nos termos da Lei n. 6.099, de 12.9.1974, o valor tributável será:
I — o preço corrente do mercado atacadista da praça em que estiver estabelecida a empresa arrendadora; ou
II — o valor que serviu de base de cálculo do imposto no desembaraço aduaneiro, se for demonstrado comprovadamente que o preço dos produtos importados é igual ou superior ao que seria pago pelo arrendatário se os importasse diretamente na mesma ocasião.

I • I
ir''
C''
:
Lojas Credenciadas

Art. 66. Na saída de produtos para loja credenciada, com suspensão do imposto, se a alíquota a que estiver sujeito o produto for superior a 15% (quinze por cento), será esse o limite da obrigação suspensa, devendo ser calculado o imposto pela aplicação do percentual que exceder aquele limite, sobre o valor da operação de que decorrer o fato gerador (Decreto-lei n. 1.485/75, art. 1º).

Produtos Usados

Art. 67. O imposto incidente sobre produtos usados, adquiridos de particulares ou não, que sofrerem processo de industrialização, será calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda (Decreto-lei n. 400/68, art. 7º).

Parágrafo único. O contribuinte poderá optar, mediante declaração nas notas fiscais que emitir, pelo cálculo do imposto sobre 50% (cinqüenta por cento) do valor da revenda, sem abatimento do preço da aquisição e sem direito ao crédito do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados.

Valor Tributável Mínimo

Art. 68. O valor tributável não poderá ser inferior (Lei n. 4.502/64, art. 15; e Decretos-leis ns. 34/66, art. *2º,* alt. 5ª, e 1.593/77, art. 28):

I — ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente:

a) quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência, ressalvado o disposto no inciso I do art. 64;

b) quando o produto, no caso de industrialização por encomenda, for adquirido pelo próprio industrializador antes de concluída a operação industrial;

II — a 70% (setenta por cento) do preço de venda a consumidor nem ao previsto no inciso anterior, quando o produto for remetido por um a outro estabelecimento do remetente, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo;

III — ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor;

IV — ao preço corrente no mercado atacadista da praça do executor da operação, quando os produtos, partes ou peças utilizados na operação referida no inciso VIII do art. 4[U] forem de sua própria fabricação ou importação;
V — ao preço normalmente cobrado, em operações semelhantes, de outros estabelecimentos que não pertençam ao executor da encomenda nem com ele mantenham relação de interdependência, quando, na industrialização de produtos por encomenda, o imposto for exigido do estabelecimento que executar a industrialização;
VI — a 70% (setenta por cento) do preço de venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a comerciante varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-lei n. 400/68, art. 8[Q]).
§ 1°. No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o dia 10 (dez) do mês subseqüente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.
§ 2[Ü]. No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.
§ 3[Ü]. O disposto no inciso III também se aplica às operações que tiverem a intermediação de firmas que mantenham relações de interdependência com a empresa fabricante, caso em que entrará, também, na composição do valor tributável mínimo, o valor dos custos operacionais, administrativos, financeiros e de publicidade dos revendedores intermediários e das margens de lucro destes e do revendedor domiciliar.
§ 4[Ü]. Ainda no caso do inciso III, caberá ao Ministro da Fazenda arbitrar as margens de lucro do revendedor e do intermediário, se não for possível sua exata determinação.
§ 5[Q]. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I, II e IV, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.
§ 6[Q]. Inexistindo os preços indicados no parágrafo anterior, será tomado por base o preço previsto no parágrafo único do art. 64.

Il
I 't
1 'i
na' t,:
lo.
:»

Arbitramento do Valor Tributável

Art. 69. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 64, inciso II (Lei n. 4.502/ 64, art. 17).

§ 1ü. Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§ *2ª*. Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no parágrafo único do art. 64.

Comerciante de Bens de Produção

Art. 70. Os comerciantes de bens de produção, equiparados a estabelecimento industrial, poderão optar pelo cálculo do imposto sobre 50% (cinqüenta por cento) do valor tributável, desde que não usem o direito de crédito do imposto.

Alteração da Base de Cálculo

Art. 71. Para atingir os objetivos da política econômica do Governo, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, em relação a determinados produtos, poderá ser, por decreto, alterada a sua base de cálculo, bem como fixado, para o cálculo do imposto, o valor tributável mínimo (Decreto-lei n. 1.199/71, art. 4fi)."

Com a transcrição desses dispositivos do RIPI, pertinentes à base de cálculo do imposto, demonstra-se, mais uma vez, o caráter casuístico da legislação em causa, que é alterada com exagerada freqüência. Por isto, o equacionamento de qualquer problema relativo ao IPI exige o exame da legislação específica e recente, e há de ser feito por especialista. Neste *Curso* temos de nos contentar com a apreciação sumária de alguns aspectos ligados à temática constitucional do tributo.

A propósito da base de cálculo, destacamos que a Constituição de 1988 já não permite sua alteração por ato do Poder Executivo, razão pela qual a norma do art. 4" do Decreto-lei n. 1.199/71, consolidada no art. 71 do RIPI, acima transcrito, tornou-se inconstitucional e, assim, sem validade jurídica. Destacamos, ainda, a questão dos descontos. Segundo o § 3B

do art. 63 do RIPI, acima transcrito, incluem-se ainda no preço da operação os descontos, abatimentos ou diferenças concedidas sob condição, como tal entendida a que subordina a sua efetivação a evento futuro e incerto. Essa norma regulamentar tem base no art. 14, II, parágrafo único, da Lei n. 4.502/64. Ocorre que a Lei n. 7.798, de 10.7.1989, em seu art. 15, alterou aquele dispositivo, estabelecendo que "não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente".

Ocorre que efetivamente não se deduz um desconto incondicional do valor da operação. Na verdade, ao conceder o vendedor, ao comprador, um desconto incondicional, está sendo determinado o *valor da operação,* que na hipótese de venda mercantil é o *preço.* O valor da operação é o preço, que é determinado pelo encontro de vontades do vendedor e do comprador. Ao ser determinado, já não se pode mais falar de desconto incondicional, porque este foi um dos elementos usados nessa determinação. Constitui, aliás, por isto mesmo, inadmissível incongruência dizer que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorra a saída do produto, e estabelecer ao mesmo tempo que os descontos incondicionais integram essa base de cálculo. O valor da operação é o preço enquanto elemento do contrato de compra e venda, que não se confunde com o preço fixado em tese, através de tabela oficial, ou elaborada pelo próprio vendedor, para o produto. O valor da operação é definido exatamente pelo contrato de compra e venda, no qual se estabelece um preço, que é o acertado pelas partes. Em se tratando de uma venda à vista, por exemplo, na qual o vendedor concedeu um desconto relativamente ao preço de tabela do produto, o valor da operação é o preço efetivo, vale dizer, o preço de tabela menos o desconto incondicional.

Por tais razões temos que a norma segundo a qual os descontos concedidos incondicionalmente integram a base de cálculo do IPI é desprovida de validade jurídica, porque contrária ao art. 47 do Código Tributário Nacional. Esta tese, que já vínhamos sustentando em edições anteriores deste *Curso,* hoje está acolhida pela jurisprudência.

A rigor, todo e qualquer desconto é sempre concedido em função de uma condição do negócio, pois se pressupõe que o preço pré-estabelecido é uma regra, e toda vez que se pratica preço menor se estará diante de uma exceção. Ocorre que a condição que enseja o desconto já está realizada no momento em que se define o valor da operação, de sorte que este não vai ficar a depender de evento futuro e incerto. O ser o desconto concedido sob condição há de ser entendido, portanto, no sentido de que a sua eleti-vidade, e, conseqüentemente o valor da operação, fica a depender de um evento futuro e incerto.

I !' li '

Itií «■::

4.6 Não cumulatividade

Por força de dispositivo constitucional (CF, art. 153, § 3°, inc. II), o IPI "será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores". Nos termos do CTN, "o imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente a produtos nele entrados" (art. 49). Explicita, outrossim, o Código que "o saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes" (CTN, art. 49, parágrafo único).

Em uma empresa industrial, por exemplo, isto significa dizer o seguinte: a) faz-se o registro, como crédito, do valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e outros insumos, que tenham sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de onde vieram; b) faz-se o registro, como débito, do valor do IPI calculado sobre os produtos que saírem. No fim do mês é feita a apuração. Se o débito é maior, o saldo devedor corresponde ao valor a ser recolhido. Se o crédito é maior, o saldo credor é transferido para o mês seguinte.

Para o fim de definir a não cumulatividade tem-se a metodologia do *crédito financeiro* e a do *crédito físico.* Pela primeira, todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado pelo imposto enseja o crédito correspondente. Não importa qual seja a sua utilização. Pela segunda, só enseja crédito do imposto a entrada de bens destinados a integrar *fisicamente* o produto industrializado.

Adotada em nossa legislação a metodologia do crédito físico, durante muito tempo a questão de saber se este ou aquele insumo ensejava direito ao crédito do IPI correspondente constituiu ponto de freqüentes atritos entre o fisco e os contribuintes desse imposto.

Objetivando superar dificuldades de interpretação, o Regulamento do IPI estabeleceu que entre as matérias-primas e produtos intermediários cuja entrada enseja o crédito do imposto estão "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente" (art. 82, inc. I). Ficou, assim, afastado o rigor do sistema de crédito *físico.* O direito ao crédito já não depende da *integração física* do insumo ao produto. Basta que a matéria-prima, ou produto intermediário, tenha sido consumido no processo de industrialização, e não se exige que o tenha sido *imediata e integralmente,* como ocorria em face de legislação anterior. A ressalva, agora, diz respeito à classificação do bem adquirido no ativo per-

manente da empresa. A questão de saber se o bem deve ser classificado, ou não, no ativo permanente há de ser resolvida em face da legislação pertinente ao imposto de renda. Nesta, há dispositivo estabelecendo que deve ser classificado no ativo permanente o bem cuja vida útil seja superior a um ano. Assim, mesmo as peças ou acessórios de máquinas e aparelhos utilizados no processo industrial cuja vida útil seja inferior a um ano podem ser escriturados como custo, e o IPI correspondente pode ser utilizado como crédito.

Mesmo assim, as dúvidas e os atritos continuaram, e a jurisprudência infelizmente não os conseguiu superar satisfatoriamente.

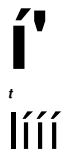
4. 7 Contribuinte

Contribuinte do IPI é (a) o importador ou quem a ele a lei equiparar; (b) o industrial ou quem a ele a lei equiparar; (c) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais ou aos a estes equiparados; (d) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Para os efeitos do IPI considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante (CTN, art. 51 e seu parágrafo único).

Embora o *estabelecimento* seja na realidade apenas um *objeto* e não um *sujeito* de direitos, para os fins do IPI, como também do ICMS, assim não é. Por ficção legal, cada *estabelecimento* se considera um contribuinte autônomo. Trata-se de solução prática, pois em muitos casos a empresa possui mais de um estabelecimento, e algumas vezes até estabelecimentos destinados ao exercício de atividades diversas. Uma única empresa pode ter estabelecimentos industriais, outros comerciais, outros de prestação de serviço, e assim por diante. Assim, para os efeitos do IPI, considera-se cada estabelecimento como um contribuinte autônomo.

Essa autonomia dos estabelecimentos só prevalece para o fim de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto. A responsabilidade pelo pagamento deste, todavia, é da empresa.

4.8 Lançamento

O imposto sobre produtos industrializados é objeto de lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do CTN. O contribuinte escritura seus livros de entrada e de saída dos produtos, anotando, nos locais próprios, como crédito, o valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas e outros insumos e, como débito, o relativo às saídas de produtos. Apura o saldo escriturando o livro específico, transferindo-o para o período seguinte, se for credor, ou recolhendo o valor correspondente, se devedor.

Como acontece com todos os outros tributos, o IPI também pode ser lançado de ofício se o contribuinte não apresentar, nas épocas próprias, as informações a que está legalmente obrigado, dando conta da apuração, por ele efetuada, dos valores devidos. Se apresenta as informações regularmente, mas não faz o pagamento, a autoridade pode homologar a atividade apuratória e notificar o contribuinte a fazer o pagamento do imposto acrescido da multa moratória e dos juros.

5. *Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários*

5.1 Competência

O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários é da competência privativa da União Federal (CF, art. 153. inc. V, e CTN, art. 63).

Em se tratando de imposto que se presta como instrumento de *política de crédito, câmbio, seguros e transferência de valores,* a competência para sua instituição há de ser realmente da União Federal, a quem compete privativamente legislar sobre tal matéria. Realmente, todas as operações compreendidas no campo de incidência desse imposto são disciplinadas por lei federal (CF, art. 22, incs. I e VII).

5.2 Função

O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários, ou, na forma resumida, como é mais conhecido, *imposto sobre operações fmanceiras-lOF,* tem função predominantemente extrafiscal.

Efetivamente, o IOF é muito mais um instrumento de manipulação da política de crédito, câmbio e seguro, assim como de títulos e valores mobiliários, do que um simples meio de obtenção de receitas, embora seja bastante significativa a sua função fiscal, porque enseja a arrecadação de somas consideráveis.

5.3 Fato gerador

É importante ressaltar a insuficiência da denominação *imposto sobre operações financeiras.* Na verdade o conceito de operação financeira é exageradamente vago, e por isto mesmo não se compatibiliza com a regra constitucional definidora do âmbito desse imposto, que só poderá ter como fato gerador "operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários". (CF, art. 153, inc. V).

Segundo o Código Tributário Nacional, podem constituir hipóteses de incidência desse imposto: a) a efetivação de urna operação de crédito, pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; b) a efetivação de uma operação de câmbio pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional, ou posta à disposição por este; c) a efetivação de uma operação de seguro, pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável; d) a emissão, transmissão, pagamento ou resgate de títulos e valores mobiliários, na forma da lei aplicável (CTN, art. 63).

Se uma operação de crédito está representada pela emissão, pagamento ou resgate de um título, a incidência é uma só. Não haverá uma incidência sobre a operação de crédito e outra sobre a emissão, pagamento ou resgate do título que a represente (CTN, art. 63, parágrafo único).

A Lei n. 5.143, de 20.10.1966, que instituiu o imposto sobre operações financeiras, em seu art. lu, estabeleceu que esse imposto "incide nas operações de crédito e seguro, realizadas por instituições financeiras e seguradoras, e tem como fato gerador: I — no caso de operações de crédito, a entrega do respectivo valor ou sua colocação à disposição do interessado; 11 — no caso de operações de seguro, o recebimento do prêmio".

Como se vê, a referida lei somente definiu como hipótese de incidência do imposto as operações de crédito e as de seguro. Não se referiu às operações de câmbio nem às relativas a títulos e valores mobiliários. O CTN, como se sabe, não institui tributo. Ele apenas estabelece regras a serem seguidas pelo legislador ordinário. E estabeleceu, no caso, uma área dentro da qual o legislador poderá definir as hipóteses de incidência do imposto. Essa área, como se viu, não foi inteiramente utilizada pela Lei n. 5.143/66.

O Decreto-lei n. 1.783, de 18.4.1980, entretanto, refere-se ao IOF como o imposto incidente nos termos do art. 63 do CTN, mencionando, inclusive para fixação das alíquotas, também as operações de câmbio e as operações relativas a títulos e valores mobiliários (art. 1°). Resta a questão de saber se essa definição da alíquota pode ser entendida como instituição do tributo.

O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, ou abreviadamente, como é mais conhecido, o imposto sobre operações financeiras (IOF), cuja administração e cobrança compete hoje à Secretaria da Receita Federal, está regulamentado pelo Decreto n. 2.219, de 2.5.97, alterado pelo Decreto n. 2.452, de 6.1.98.

?" ?i

A vigente Constituição Federal definiu o âmbito do imposto em exame, que compreende as *operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.* Tendo em vista a supremacia constitucional, o legislador não pode definir como fato gerador desse imposto algo que esteja fora desse âmbito, sendo, por isto mesmo, de decisiva importância o exame dos conceitos utilizados em sua definição.

O conceito de *operação,* aqui, está ligado aos qualificativos *de crédito, câmbio ou de seguro,* ou, ainda, *relativa a títulos ou valores mobiliários.*

Operação corresponde ao conjunto de meios convencionais ou usuais empregados para atingir um resultado comercial ou financeiro, com ou sem objetivo de lucro (Pedro Nunes).

Diz-se operação *de crédito* quando o operador se obriga a prestação futura, concernente ao objeto do negócio que se funda apenas na confiança que a solvabilidade do devedor inspira (Pedro Nunes). Ou, então, quando alguém efetua uma prestação presente contra a promessa de uma prestação futura (Luiz Souza Gomes). Está sempre presente no conceito de operação de crédito a idéia de troca de bens presentes por bens futuros, daí por que se diz que o crédito tem dois elementos essenciais, a saber, a confiança e o tempo (Luiz Emygdio da Rosa Júnior).

Em face dessas idéias, evidenciado fica não ser o saque em caderneta de poupança, ou de um depósito bancário qualquer, uma operação de crédito, como pretendeu o legislador ao editar a Medida Provisória n. 168, de 15.3.1990. Ressalte-se que o fisco federal tem pretendido cobrar o IOF até sobre o levantamento de depósitos feitos para os fins do art. 151, inciso II, do CTN, o que é um verdadeiro absurdo. O fato de depositar, para suspender a exigibilidade do crédito tributário, não pode ser considerado uma operação financeira, até porque o depósito pode, se vencido o contribuinte, ser convertido em renda.

Operação *de câmbio é* a troca de moedas. Não de uma moeda que se extingue e outra que se cria, ou restabelece, mas de uma por outra moeda, ambas com existência e valor atuais.

Operação *de seguro* é o contrato pelo qual se garante algo contra o risco de eventual dano. É conceito bem definido no Direito brasileiro, e que não tem suscitado divergências no campo tributário.

Operação relativa a *títulos e valores mobiliários* é aquela que implica transferência de propriedade desses títulos. Por *títulos ou valores mobiliários* se há de entender os *papéis representativos de bens ou direitos.* Podem representar direitos de propriedade de bens, como acontece com os títulos de participação societária, que corporificam parcelas do direito de propriedade sobre o patrimônio social, ou direitos de crédito, como acontece com os papéis relativos a financiamentos.

A Lei n. 9.532, de 10.12.1997, definiu como hipótese de incidência do 1OF a alienação de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo a empresas *áefactoring,* atribuindo a estas a responsabilidade pelo recolhimento do imposto (art. 58 e seu § 1Q). Como se trata de típica *operação relativa a títulos e valores mobiliários,* tem-se que o casuísmo legislativo pode ter o efeito de excluir o imposto nas operações não abrangidas pela referida hipótese de incidência.

5.4 Alíquotas

Em face da Constituição Federal de 1988, a alteração das alíquotas do IOF pode ocorrer por ato do Poder Executivo, configurando exceção tanto ao princípio da anterioridade (art. 150, § 1B) como ao princípio da legalidade (art. 153, § 1Q).

Isto significa dizer (a) que as alíquotas desse imposto podem ser alteradas mediante norma editada pelo Poder Executivo, atendidas as condições e os limites fixados em lei (exceção do princípio da legalidade); e (b) os aumentos porventura decorrentes da elevação de alíquotas por norma infralegal, assim como aqueles decorrentes de lei que estabeleça novas hipóteses de incidência, ou novas bases de cálculo, podem ser exigidos no mesmo exercício em que ocorrerem tais alterações.

Diz-se, por tudo isto, que o IOF é um imposto *flexível.* É importante, todavia, deixar claro que sempre há de constar de lei a alíquota-limite, que não pode ser ultrapassada por ato normativo do Poder Executivo.

5.5 Base de cálculo

Segundo o art. 64 do CTN, a base de cálculo do imposto é:

I — quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

II — quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

III — quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

IV — quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço.

Coerente com a definição do fato gerador, também na definição da base de cálculo, que é um dos aspectos deste, reportou-se o CTN às ope-

rações de câmbio e às relativas a títulos e valores mobiliários. Mas a Lei n. 5.143/66, em seu art. 2[Ü], definiu: "Constituirá a base do imposto: I — nas operações de crédito, o valor global dos saldos das operações de empréstimos, de abertura de crédito, e de desconto de títulos, apurados mensalmente; II — nas operações de seguro, o valor global dos prêmios recebidos em cada mês".

O Decreto-lei n. 1.783/80, ao fixar a alíquota, indicou como base de cálculo, nas hipóteses de operações de câmbio e relativas a títulos e valores mobiliários, o valor da operação respectiva.

Ressalte-se que em face da vigente Constituição Federal o Poder Executivo já não pode alterar as bases de cálculo desse imposto, mas somente suas alíquotas.

ri *t;*

líí; «»::

te'n

5.6 Contribuinte

Segundo o CTN, contribuinte do imposto pode ser qualquer das partes na operação tributada, ficando a critério do legislador ordinário essa indicação (art. 66).

A Lei n. 5.143, neste ponto alterada pelo Decreto-lei n. 914, de 7.10.1969, definiu como *contribuintes* do imposto os *tomadores de crédito e os segurados* (art. 4[U]). E atribuiu a condição de *responsáveis* pela cobrança do imposto e seu recolhimento ao Banco Central do Brasil, ou a quem este determinar, nos prazos fixados pelo Conselho Monetário Nacional: a) às instituições financeiras, quando se tratar de operações de crédito; e b) ao segurador, em se tratando de operações de seguro. Neste último caso, se o segurador encarregar alguma instituição financeira de efetuar o recebimento dos prêmios de seguros, essa instituição financeira assumirá a condição de responsável pelo recolhimento do imposto.

A condição de *responsável* foi atribuída pelo legislador ordinário às instituições financeiras e aos seguradores de modo expresso e de sorte que os tomadores de crédito e os segurados ficaram excluídos de qualquer responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

O Decreto-lei n. 1.783/80 estabeleceu que "são responsáveis pela cobrança do imposto e pelo seu recolhimento ao Banco Central do Brasil, ou a quem este determinar, nos prazos fixados pelo Conselho Monetário Nacional: I — nas operações de crédito, as instituições financeiras; II — nas operações de seguro, o segurador ou as instituições financeiras a quem este encarregar da cobrança do prêmio; III — nas operações de câmbio, as instituições autorizadas a operar em câmbio; IV — nas operações relativas a títulos e valores mobiliários, as instituições autorizadas a operar na compra e venda de títulos e valores mobiliários" (art. 3[y]).

5.7 Lançamento

O lançamento do IOF é feito por homologação, nos termos do art, 150 do CTN. O responsável, vale dizer, a instituição financeira ou o segurador, efetua o recolhimento do valor respectivo independentemente de qualquer exame ou verificações por parte da Secretaria da Receita Federal, incumbida pelo Decreto-lei n. 2.471/88 da administração do tributo em causa.

Nos termos do art. 7Ü e seu parágrafo único da Lei n. 5.143, de 20.10.1966, com a redação dada pelo art. Iª do Decreto-lei n. 914, de 7.10.1969, o contribuinte que, antes de qualquer procedimento fiscal, recolher espontaneamente o imposto fora do prazo previsto, ficará sujeito à multa de vinte por cento do imposto a qual será recolhida na mesma guia correspondente ao tributo, sem necessidade de despacho ou autorização. E, ainda, continuarão sujeitos a essa multa os contribuintes que deixarem de computá-la na guia de recolhimento. Essas prescrições, todavia, contrariam frontalmente a norma do art. 138 do CTN, e por isto são desprovidas de validade jurídica. A norma do art. 138 do CTN além de ter a natureza de lei complementar, o que torna sem validade norma de lei ordinária que a contraria, é excelente do ponto de vista de Política Tributária, porque estimula o cumprimento espontâneo da legislação tributária.

6. Imposto sobre a propriedade territorial rural

6.1 Competência

O imposto sobre a propriedade territorial rural é da competência da União Federal (CF, art. 153, inc. VI, e CTN, art. 29). No regime da Constituição de 1946 esse imposto era da competência dos Estados (art. 19, inc. I). Com a Emenda Constitucional n. 5, de 1961, passou à competência dos Municípios, e com a Emenda Constitucional n. 10, de 1964, passou finalmente à competência da União Federal.

A atribuição do imposto sobre a propriedade territorial rural à União deveu-se exclusivamente ao propósito de utilizá-lo como instrumento de fins extrafiscais, tanto que a sua receita era, na vigência da Constituição anterior, destinada inteiramente aos Municípios em cujos territórios estivessem os imóveis situados (CF-1969, art. 21, § 1°).

6.2 Função

Atualmente a função predominante do imposto sobre a propriedade territorial rural é extrafiscal. Funciona esse imposto como instrumento auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural. E sendo a União responsável por esse disciplinamento, é natural que a competência relati-

. í
:»! !

vãmente a esse imposto seja sua, embora o produto da arrecadação pertença aos Municípios. Nos termos da Constituição Federal de 1988, porém, apenas cinqüenta por cento do produto da arrecadação desse imposto pertencem aos Municípios nos quais os imóveis respectivos estão situados (art. 158, inc. II).

O imposto sobre a propriedade territorial rural é considerado um importante instrumento no combate aos latifúndios improdutivos. Por isto a Lei n. 9.393, de 19.12.1996, estabeleceu alíquotas progressivas em função da área do imóvel e do grau de sua utilização.

6.3 Fato gerador

Conforme delimitação feita pelo Código Tributário Nacional, o âmbito constitucional do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município (CTN, art. 29). O art. 153, inciso VI, da Constituição fala *de propriedade territorial,* o que já conduz ao entendimento de que só os terrenos devem ser tributados. O CTN é expresso ao determinar que o imposto incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de *imóveis por natureza,* como definidos na lei civil.

A Lei n. 9.393, de 19.12.1996, estabelece que o ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do Município, em 1ª de janeiro de cada ano (art. 1"). Respeitou, como se vê, a delimitação do âmbito constitucional desse imposto, feita pelo Código Tributário Nacional. Delimitação que é de grande importância em face do conceito de *imóvel.*

Em face do novo Código Civil - Lei n. 10.406, de 10.1.2002 -, suscita-se a questão de saber se a remissão feita pela Código Tributário Nacional à lei civil, onde devem ser buscados os conceitos pertinentes aos bens imóveis, há de ser entendida como remissão à lei civil então vigente, ou à lei civil vigente na data da aplicação dos dispositivos do Código Tributário Nacional que albergam dita remissão.

Entendo que os dispositivos da lei civil vigentes na data da edição do Código Tributário Nacional, aos quais este faz remissão, integraram-se em suas normas, que permanecem inalteradas em face da mudança havida na lei civil. Assim, não obstante o advento do novo Código Civil, para os fins tributários os imóveis podem ser (a) por natureza; (b) por acessão física; (c) por acessão intelectual; (d) por disposição de lei. Esta é a classificação feita pela doutrina, em face dos arts. 43 e 44 do Código Civil, que em seu art. 43, inciso I, indica os imóveis por natureza, a saber: "o solo com a sua

superfície, os acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo". O art. 43, inciso II, indica os imóveis por acessão física, que compreendem "tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano". São imóveis por acessão intelectual os indicados no art. 43, inciso III, a saber, "tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver, intencionalmente, empregado na sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade". Finalmente, no art. 44 o Código Civil define os imóveis por determinação legal, que são os direitos reais sobre imóveis, as apólices da dívida pública, quando inalienáveis, e o direito à sucessão aberta.

Para os efeitos do imposto sobre a propriedade territorial rural importa saber o que seja imóvel por natureza. Como tal se entende, repita-se, "o solo com a sua superfície, os acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo".

A incidência do imposto em estudo, de acordo com o art. 29 do CTN, é sobre os *imóveis por natureza* situados fora da *zona urbana* do Município. A Lei n. 5.868, de 12.12.1972, determinou que, para o fim da incidência desse imposto, "considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare" (art. 6U). E os imóveis que não se compreendam nesse conceito ficaram, segundo a referida lei, sujeitos ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, independentemente de sua localização.

Esse dispositivo legal, todavia, teve sua inconstitucionalidade decretada, e sua vigência suspensa pela Resolução n. 313, de 30.4.1983, do Senado Federal *(DOU de* 4.7.1983).

Realmente, sendo o CTN uma Lei Complementar, sua alteração só é válida se procedida por lei complementar. Além disto, não é razoável admitir como *rural,* para fins tributários, o que é urbano, posto que a Constituição usou o termo *rural,* e alterar o significado deste importa alterar a própria Constituição.

No exame do fato gerador do imposto territorial rural destaca-se, ainda, a controvérsia a respeito da tributação da posse. Há quem sustente que o art. 29 do CTN é inconstitucional ao determinar a tributação da posse, pois a Constituição só autorizou a tributação, no caso, sobre "a propriedade territorial rural". O argumento é valioso, entretanto não nos parece procedente, como a seguir tentaremos demonstrar.

Falando a Constituição em *propriedade,* naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade. A autoriza-

, J
II*
5 *'
t;."

ção constitucional é para tributar a propriedade, e o CTN facultou à lei ordinária tomar para fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que é a *propriedade,* ou um de seus elementos, o *domínio útil,* ou ainda *aposse.* Se a propriedade, com todos os seus elementos, está reunida em poder de uma pessoa, o tributo recai sobre ela. Se está fracionada, isto é, se ninguém é titular da propriedade plena, ou porque há *enfiteuse,* ou porque a posse está com pessoa diversa do proprietário, que é desconhecido, ou imune ao tributo, ou isento, então o tributo recai sobre o domínio útil, ou a posse.

6.4 Alíquota

A alíquota do imposto varia de 0,03% até 20% em função da área do imóvel e do grau de sua utilização. Nos termos da Lei n. 9.393, de 19.12.1993, para o imóvel com área de até 80 hectares, utilizada em mais de oitenta por cento, a alíquota é de apenas 0,03%. Essa alíquota aumenta na medida em que a área é maior, indo até 0,45%, se o imóvel tem área superior a 5.000 hectares, se o imóvel tem mais de oitenta por cento dessa área utilizada. Cresce, também, a alíquota na medida em diminui a proporção da área utilizada, em relação à área total do imóvel, de sorte que para um imóvel com área superior a 5.000 hectares, com até trinta por cento utilizada, o imposto tem alíquota de 20%, o que significa dizer que em cinco anos, se persistente a situação, estará confiscado.

Com essa alíquota, assim tão elevada, o tributo tem inescondível efeito confiscatório, suscitando, pois, a questão de sua constitucionalidade em face do art. 150, inciso IV, da CF, que veda à União, aos Estados e aos Municípios utilizar tributo com eleito de confisco.

6.5 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o valor fundiário do imóvel (CTN, art. 30). Valor fundiário é o valor da terra nua, isto é, sem qualquer benfeitoria. Considera-se como tal a diferença entre o valor venal do imóvel, inclusive as respetivas benfeitorias, e o valor dos bens incorporados ao imóvel, declarado pelo contribuinte e não impugnado pela Administração, ou resultante de avaliação feita por esta.

Na determinação da base de cálculo desse, como de muitos outros impostos, é invocável a norma do art. 148 do Código Tributário Nacional.

O imposto poderá ser reduzido em até 90%, a título de estímulo fiscal, em função do grau de utilização da terra e da eficiência da exploração.

6.6 Contribuinte
Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (CTN, art. 31). Se a propriedade do imóvel não está desdobrada, contribuinte é o proprietário, vale dizer, aquele a quem pertence o *domínio pleno* do imóvel. Havendo enfiteuse, isto é, pertencendo o domínio direto a um e o domínio útil a outro, o contribuinte será o titular do domínio útil. Não sendo identificado o proprietário, ou, em caso de enfiteuse, o titular do domínio útil, contribuinte do imposto será aquele que tiver a sua posse, a qualquer título.
Não nos parece que o art. 31 do CTN assegure opções ao legislador ordinário na escolha do contribuinte. Se há propriedade plena em poder de alguém, este será o contribuinte. Se está (racionada a propriedade, nos dois domínios, contribuinte será o titular do domínio útil. Finalmente, se a posse pertence a quem não tem nenhum dos dois domínios, contribuinte será o posseiro. E que havendo (racionamento da propriedade desaparece a figura do *proprietário,* que só existe efetivamente quando todos os direitos de propriedade se encontram nas mãos de um só titular. *Só é proprietário quem tem titulo hcrbil do domínio pleno do imóvel, tendo o direito de usar, gozar e dispor do mesmo, nos termos do art. 524 do Código Civil.*
6.7 Lançamento
O lançamento do ITR é feito por homologação, posto que, nos termos da lei, a apuração e o pagamento do imposto devem ser feitos pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da Administração Tributária (Lei n. 9.393, de 1996, art. 10).
6.8 Considerações especiais
Em virtude da finalidade a que se destina o imposto sobre a propriedade territcrial rural, seu cálculo é relativamente difícil, exigindo na sua feitura conhecimento especializado. Na dúvida, o contribuinte deve consultar a repartição competente, da Secretaria da Receita Federal, por escrito, com o quê ficará a salvo de penalidades.
Considerando, ainda, que a finalidade principal do tributo em causa não é a arrecadação de meios financeiros, a atribuição do mesmo à competência da União Federal deveu-se especialmente à possibilidade de sua utilização como instrumento de política agrária. Aliás, parece-nos que, como tal, o imposto em estudo vem sendo utilizado precariamente. Não se tem extraído dele toda a sua utilidade. Maior seletividade, com maior diferença entre as várias alíquotas, levando-se em conta a produtividade da

!

ri

ir-»[1]

I; -! >

s

terra, bem poderia fazer do ITR um valioso instrumento para o desenvolvimento da atividade agropecuária no País.

Nos termos do art. 4Ü, parágrafo único, da Lei n. 9.393/96, o domicílio tributário do contribuinte é o Município da localização do imóvel, vedada a eleição de qualquer outro. Essa vedação é de validade duvidosa, em face do que estabelecem o art. 127 e seus §§ Iº e 2ª do CTN, que consagram a liberdade do contribuinte de escolher seu domicílio tributário, podendo tal escolha ser recusada apenas quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo.

A imposição do art. 4B, parágrafo único, da Lei n. 9.393/96 é ainda mais inaceitável quando se trate de proprietário de mais de um imóvel em Municípios diferentes.

Merece destaque, ainda, o art. 7Q da Lei n. 9.393, de 1996, que comi-na penalidade para o caso de apresentação espontânea de documento de informação e atualização cadastral do imposto, em flagrante desrespeito ao disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional, que assegura a exclusão da responsabilidade nos casos de denúncia espontânea da infração.

7. *Imposto sobre grandes fortunas*

A Constituição Federal de 1988 atribui à União competência para instituir imposto sobre *grandes fortunas, nos termos de lei complementar* (art. 153, inc. VII). Não obstante, até agora esse imposto não foi instituído, nem editada a lei complementar para definir o que se deve entender como *grande fortuna.* É caso raro de competência tributária não exercitada, e a razão para essa inércia do legislador é exclusivamente política.

Há quem aponte dificuldades técnicas para a tributação das grandes fortunas. Seriam problemáticas a identificação e a avaliação dos bens. O argumento é inconsistente. Os bens que integram as grandes fortunas são os mesmos cuja transmissão de propriedade é tributada. Se a título oneroso, pelo Município. Se a título gratuito, ou em virtude de sucessão por causa da morte, pelo Estado. E ninguém sustentou a inviabilidade do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de que trata o art. 155, inciso I, nem do imposto de transmissão *inter vivos,* de que trata o art. 156, inciso II, da Constituição Federal.

O verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre grandes fortunas é de ordem política. Os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de *poder,* possuem inegável *influência* sobre os que o exercem.

Tramita no Congresso Nacional um projeto de lei, de autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso, que ensejou o oferecimento de um *substitutivo* por parte do Deputado federal Roberto Campos. Tal subs-

titutivo, porém, constitui verdadeira imoralidade. Para demonstrá-lo basta a referência a um de seus dispositivos, segundo o qual os bens adquiridos por doação integram a base de cálculo do imposto pelo valor que lhes seja atribuído pelo doador. A prevalecer tal dispositivo, as maiores fortunas do País facilmente serão excluídas da tributação, através de doações gravadas com cláusula de usufruto vitalício.

8. Impostos extraordinários

8.1 Competência

Estabelece o Código Tributário Nacional que, na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nessa lei, com vigência temporária, e que, por isto, devem ser suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz (CTN, art. 76).

A guerra externa capaz de justificar a instituição do imposto, obviamente, é apenas aquela da qual o Brasil participa. Não uma guerra externa qualquer, entre dois ou mais outros países, mesmo que acarrete conseqüências para a economia brasileira. O que justifica a regra de competência excepcional, de que se cuida, é a guerra. Não as possíveis conseqüências desta em nossa economia.

Nenhuma de nossas Constituições anteriores à de 1946 fazia referência a esses impostos extraordinários. Mesmo na Constituição de 1937, embora em face daquela, durante o estado de guerra pudesse o Presidente da República suspender a vigência de quaisquer de seus dispositivos (Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937, art. 171), todos os brasileiros estivessem sujeitos aos encargos necessários à defesa da pátria (Constituição de 1937, art. 164) e não houvesse garantia de jurisdição contra os atos praticados em virtude da guerra (Constituição de 1937, art. 170), o que vale dizer que o governo podia tudo, inclusive instituir e cobrar impostos extraordinários. Já a Constituição de 1946, sob a influência das preocupações decorrentes da Segunda Guerra Mundial, referiu-se expressamente a impostos extraordinários, facultando à União decretá-los no caso de guerra externa ou sua iminência.

O disposto no art. 76 do Código Tributário Nacional tinha fundamento no art. 17, da Emenda Constitucional n. 18 à Constituição Federal de 1946. e hoje tem fundamento no art. 154, inciso II, da vigente Constituição Federal, segundo o qual a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

•ia
ir*"-

5.2 *Fatos geradores, bases de cálculo e alíquotas*

As hipóteses de incidência desses impostos extraordinários podem ser livremente estabelecidas pelo legislador, que pode extrapolar a competência tributária da União, inclusive invadir a competência tributária dos Estados e dos Municípios. A Constituição Federal não descreveu o âmbito de incidência desses impostos, outorgando absoluta liberdade ao legislador ordinário, que se deve, porém, orientar pelos critérios apontados pela Ciência das Finanças.

Ressalte-se que a definição, na Constituição Federal, do âmbito de incidência, ou âmbito constitucional dos tributos, tem a finalidade de proteger o contribuinte contra o poder de tributar do Estado e, assim, no caso dos impostos extraordinários de guerra, essa proteção é dispensável. Tanto porque a força das circunstâncias o justifica, como, e especialmente, porque se trata de impostos essencialmente temporários, cuja instituição é autorizada apenas em face do próprio fato da guerra, que sempre é de domínio público, e cujo período de cobrança é delimitado também pelo próprio fato da guerra.

Podendo, como pode, o legislador definir várias hipóteses de incidência, ele pode instituir vários impostos, inteiramente distintos uns dos outros, cada qual com inteira autonomia, com regime jurídico próprio. O único ponto comum entre eles será o pressuposto da guerra externa ou sua iminência. Assim, pois, devemos falar de impostos extraordinários e não de imposto extraordinário de guerra.

As bases de cálculos e alíquotas desses impostos extraordinários podem ser estabelecidas também pelo legislador, com ampla liberdade. Liberdade que, obviamente, não o dispensa de considerar que as bases de cálculo devem ser, sempre, o aspecto dimensível da situação de fato definida como fato gerador do tributo, e que as alíquotas devem respeitar os princípios da capacidade contributiva e do não confisco. O fato da guerra certamente não justifica tributação que não seja obediente ao princípio da iso-nomia e, assim, ao princípio da capacidade contributiva. Também o fato da guerra não justifica o tributo confiscatório. Assim, a menos que estejam suspensas as garantias constitucionais, o que constitui outra questão, não se pode admitir imposto extraordinário de guerra com efeito confiscatório.

8.3 Contribuinte

Contribuinte de impostos extraordinários é qualquer pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação descrita como hipótese de incidência do imposto. Em outras palavras, o legislador ordinário é livre para definir as hipóteses de incidência dos impostos extraordinários. Os con-

tribuintes, é claro, são simplesmente aspectos subjetivos das situações escolhidas pelo legislador naquelas definições. Há de se respeitar, pois, a norma do art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, mera explicitação de um inafastável princípio de lógica jurídica.
Pode também o legislador atribuir a outrem a condição de responsável pelo respectivo pagamento, observado o disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional.

8.4 Lançamento

O legislador pode estabelecer que o lançamento do imposto se faça por qualquer das modalidades previstas no Código Tributário Nacional. Certamente deverá considerar a natureza e as características da situação definida como fato gerador do imposto, para, a partir dela, estabelecer a modalidade de lançamento mais adequada.

8.5 Supressão gradual

Os impostos extraordinários de guerra devem ser *suprimidos, grada-tivamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.* Embora não o diga expressamente o dispositivo da Constituição Federal vigente, subsiste a norma do art. 76 do Código Tributário Nacional. Como adiante vamos demonstrar, a nova redação da norma da Constituição, que empresta fundamento ao art. 76 do Código, não implicou sua revogação. Ela simplesmente reduziu o alcance da norma da própria Constituição, deixando a norma que subsiste no Código sem a garantia de que somente por emenda constitucional poderá ser alterada.
Tal entendimento não é pacífico. Alguns autores sustentam que o art. 76 do Código Tributário Nacional não é compatível com as normas das Constituições que se sucederam, inclusive a de 1988, razão pela qual não subiste em nosso ordenamento jurídico.
Não podemos concordar com tal objeção, pois o caráter temporário é da própria essência desses tributos, e não há como assegurar a gradual extinção dos mesmos sem o estabelecimento de um prazo para tanto. Além disto, do ponto de vista jurídico é evidente que o art. 76 do CTN continua em pleno vigor. Conviveu com as Constituições anteriores e convive com a Constituição Federal de 1988, porque não existe entre ele e as referidas Constituições nenhuma incompatibilidade.
A Constituição de 1967 estabeleceu que "compete à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, na sua competência tributária, que

, J
jt
V? !«
* li
r li'--
i ......""
I"::

serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas que determinaram a cobrança" (art. 23). Essa norma foi reproduzida, quase literalmente, pela Emenda n. 1, de 1969 (art. 22), e pela Constituição Federal de 1988 (art. 154, inciso II). Na verdade não há nenhuma incompatibilidade entre essa norma da Constituição, que determina sejam os impostos extraordinários *suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua cobrança, ou criação,* e a norma do art. 76 do CTN, que determina sejam tais impostos *suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.* São normas *diferentes,* com certeza, mas não normas *incompatíveis.* E essa diferença há de ser vista como simples complemen-tação que a norma do Código Tributário Nacional faz da norma da Constituição, o que afasta inteiramente a idéia de revogação da norma anterior pelo advento de norma diferente sobre a mesma matéria.

Mesmo assim, em respeito aos autores que se opõem ao nosso ponto de vista, vamos examinar as razões pelas quais o sustentamos.

É sabido que no mesmo ordenamento jurídico não podem subsistir normas conflitantes ou antinômicas e, por isto mesmo, a doutrina jurídica construiu critérios para a superação das antinomias que eventualmente podem surgir, a saber, os critérios cronológico, hierárquico e da especialidade.

Por tratar-se de norma anterior à Constituição, há quem sustente que o critério a ser utilizado é o cronológico. Por isto, adiante vamos examinar a questão também por esse critério. Antes, porém, vamos utilizar o critério hierárquico, que, a nosso ver, é realmente o mais adequado para questões como a de que estamos cuidando aqui.

A norma do art. 154, inciso II, da vigente Constituição, diz que a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, *os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.*

A norma do art. 76 do CTN diz que "na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, *suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de 5(cinco) anos, contados da celebração da paz".*

Como se vê, a única diferença entre essas duas normas está em que, na do art. 76 do Código Tributário Nacional, está fixado o prazo de cinco anos para a supressão dos impostos extraordinários de que se cuida. Assim, a questão de saber se tal norma é constitucional reduz-se à questão de saber se pode, ou não, a lei complementar tributária estabelecer limitações ao poder de tributar, cuja resposta afirmativa nos parece tão induvidosa que nem carece de demonstração.

O poder de tributar é inerente à soberania estatal e, assim, em princípio, é ilimitado. Sofre gradativas limitações jurídicas, vale dizer, limitações impostas pelo Direito. Primeiro com a promulgação da Constituição, que define as competências tributárias e estabelece outras limitações. Depois, com as leis complementares, que regulam tais limitações. Depois ainda com as leis ordinárias que definem as hipóteses de incidência tributária e demais elementos essenciais das obrigações tributárias correspondentes.
Regular as limitações ao poder de tributar constitui uma das finalidades precípuas da lei complementar, conforme determina, expressamente aliás, a própria Constituição Federal (art. 146, II). E sempre que regula as limitações ao poder de tributar a lei complementar está, naturalmente, a restringir direitos da União, como dos demais titulares de competência tributária.
A norma do Código Tributário Nacional na verdade cumpre, apenas, papel destinado às leis complementares, de regular as limitações da competência tributária. Está para a norma da Constituição numa relação de complementaridade. O dispositivo da Constituição diz que os impostos extraordinários *serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.* O dispositivo do Código diz a mesma coisa, acrescentando o prazo para operar-se a supressão. Apenas completa, e com isto reduz a liberdade do legislador ordinário, cumprindo, exatamente, o papel destinado pela Constituição à lei complementar.
Tanto é assim que ninguém se atreveria a apontar inconstitucionalida-de em uma lei ordinária que tendo criado um imposto extraordinário por motivo de guerra externa, determinasse a supressão deste no prazo de cinco anos contado da celebração da paz. E se o legislador ordinário pode estabelecer o prazo, como não poderia fazê-lo o legislador complementar?
Não desconhecemos, porém, as controvérsias doutrinárias em torno da questão de saber qual critério deva ser utilizado para a superação de possível antinomia entre norma de lei anterior e norma de Constituição posterior. E não desconhecemos que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem adotado o critério cronológico, quando se trata de norma legal anterior à Constituição. Assim, para que não restem dúvidas a respeito da subsistência do art. 76 do CTN, convém demonstrarmos também que o mesmo não foi revogado.

*

É sabido que a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 2[D], § l[ü]). Tem-se, pois, que a revogação ocorre em três hipóteses distinta, a saber: a) em face de declaração expressa da lei posterior, b) quando ocorrer incompatibilidade, e c) quando a lei nova regula inteiramente a matéria tratada na lei anterior.

Essas três hipóteses de revogação nos permitem dividir em duas as formas de revogação: expressa, abrangendo a primeira das hipóteses acima indicadas, e tácita, abrangendo as duas outras hipóteses.

No caso de que se cuida não existe nenhuma declaração expressa de qualquer das Constituições ou leis supervenientes no sentido da revogação do art. 76 do CTN, de sorte que não se pode cogitar de revogação expressa. Resta-nos examinar se houve revogação tácita, \ ale dizer, se restou configurada a hipótese de incompatibilidade, ou a hipótese de tratamento por inteiro da matéria da lei anterior. Vejamos.

Não é necessário qualquer esforço para demonstrarmos que não há incompatibilidade nenhuma entre a norma do art. 76, do Código Tributário Nacional, e as normas das Constituições e leis complementares a ela posteriores.

Ressalte-se que somente a incompatibilidade absoluta opera a revogação. E não é razoável afirmar-se a existência de uma incompatibilidade absoluta entre a norma do art. 154, inciso 11, da Constituição Federal de 1988, e a norma do art. 76 do CTN. Muito pelo contrário, como acima já ficou demonstrado, esta simplesmente complementa aquela. Assim, demonstrado que não se deu a revogação por incompatibilidade, vejamos se ocorreu a revogação tácita, por regulação completa da matéria pela norma mais recente.

A revogação por regulação completa da matéria acontece independentemente de haver incompatibilidade de todas as normas dessa nova regulação com as normas da lei anterior.

Não é razoável afirmar-se que as Constituições de 1967, 1969 e 1988 trataram de toda a matéria própria do Código Tributário Nacional. A Constituição e o Código têm, cada qual, um âmbito próprio de atuação e, por isto mesmo, cada um está situado em patamar hierárquico diferente.

A não ser assim, aliás, estaria revogado não apenas o art. 67, mas todo o Código Tributário Nacional, o que tem sido negado, sem discrepância, pela doutrina e pela jurisprudência que afirmam, repetidamente, a vigência de inúmeros de seus dispositivos.

A hipótese de revogação concretizou-se, aí sim, quanto à norma do art. 17 da Emenda Constitucional n. 18, que reproduziu a norma do § 6º, do art. 15, da Constituição Federal de 1946. Assim, no plano da Constituição, não mais vigora a norma que obriga a União a extinguir os impostos extraordinários no prazo de cinco anos a partir da celebração da paz. Com a Constituição de 1967 operou-se a revogação.

Revogada como está a norma da Constituição, pode hoje o legislador complementar alterar a norma do Código Tributário Nacional, retirando

dela a referência ao prazo para a extinção dos impostos extraordinários. E pode apenas afastar a sua incidência em situações excepcionais, com o que resta atendida a preocupação com situações peculiares, nas quais o imposto extraordinário deva perdurar mais de cinco anos depois de cessada a causa de sua instituição. A avaliação e decisão ficam a cargo do legislador complementar. Não do ordinário, como ficaria se não existisse o art. 76 do Código Tributário Nacional.

9. Impostos da competência residual

9. l Praxe antiga

Tomou-se praxe a justificação de tributos criados sem fundamento constitucional, pela invocação da competência residual. Entre muitos, pode ser referido o caso da contribuição para o *Finsocial,* que o Supremo Tribunal Federal considerou constitucional invocando a competência residual da União, afirmando que a referida contribuição tinha a natureza jurídica de imposto, e, porque não se comportava no âmbito constitucional de nenhum dos impostos arrolados pela Constituição então vigente na competência da União, teria sido criado com fundamento na competência residual.

Tivemos na verdade uma decisão política, destinada a preservar a arrecadação de recursos que seriam destinados ao combate à pobreza. Talvez os senhores Ministros tenham sido influenciados pelo apelo dramático do então presidente João Baptista Figueiredo, que chegou às lágrimas em pronunciamento feito pela televisão em rede nacional, afirmando que os recursos do *Finsocial* lhe permitiriam amparar os pobres de todo o País.

9.2 Limitações da competência residual

Consciente da necessidade de emprestar maior efetividade às limitações ao poder de tributar, o constituinte de 1988 formulou limitações específicas para o exercício da denominada competência residual. Agora a competência residual da União há de ser exercida mediante lei complementar, e só abrange impostos que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal (art. 154, inciso 1).

Embora a exigência de lei complementar seja de atendimento relativamente fácil quando o governo tem boa articulação com o Congresso Nacional, a exigência de que o imposto não tenha fato gerador nem base de cálculo próprios de qualquer dos impostos discriminados na Constituição é de atendimento muito difícil.

Além das referidas limitações, o constituinte atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal 20% do produto da arrecadação dos impostos instituí-

dos pela União no exercício de sua competência residual. Tornou, assim, desvantajoso para a União o exercício dessa competência. Tanto que o governo não tem utilizado esse caminho para o aumento da carga tributária, preferindo o caminho das contribuições.

i; '''

itr i-

t: •:;■

,,,▪▪▪▪

fe1

•3'» .

9.3 A nova válvula de escape: as contribuições

Não tardou, porém, a descoberta de uma nova válvula de escape, que está no art. 149 da Constituição Federal, com a interpretação que lhe amplia o alcance, vendo as expressões *de intervenção no domínio econômico,* e *de interesse de categorias profissionais ou econômicas,* nele colocadas depois da expressão *contribuições sociais,* não como qualificativos das contribuições sociais, mas como indicações da existência de três espécies distintas, a saber, as contribuições sociais gerais, as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e as contribuições sociais de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Se considerarmos apenas o elemento literal, certamente poderemos concluir que o art. 149 atribui à União competência para instituir três espécies de contribuições: as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Tal conclusão, porém, não é razoável.

Primeiro, porque o elemento literal sempre pode levar a mais de um entendimento, e, por isto mesmo, é sabidamente insuficiente. E no caso presente também autoriza o entendimento que sustentamos — de que as contribuições sociais constituem um gênero, do qual são espécies as de intervenção no domínio econômico, as de interesse de categorias profissionais ou econômicas e as de seguridade social.

Segundo, porque aceitar a possibilidade de contribuições sociais gerais conduz à destruição de importantes garantias constitucionais do contribuinte, e ao amesquinhamento da própria Federação, como se passa, em apertada síntese, a explicar.

Todos os tributos têm função social. Aliás, toda a atividade estatal tem, ou deve ter, função social. Assim, o adjetivo *social,* no contexto em que se pretende com ele identificar uma subespécie de tributo, é inoperante. Se todo tributo é social, evidentemente uma contribuição não terá identidade específica por ser social.

Como todo tributo é social, e todo o agir do Estado é ou deve ser social, fácil será a instituição de contribuições sociais para o financiamento de todas as atividades do Estado, com o que os impostos atualmente integrantes do sistema serão prescindíveis. E na medida em que o governo

não mais precisará deles, evidentemente de nada mais valerá para o contribuinte a garantia de que somente eles, os previstos, podem ser instituídos.

Por outro lado, como a competência para instituir contribuições sociais é exclusiva da União, estará implantado o Estado unitário, com o inevitável amesquinhamento da Federação, e a interpretação literal, então, mais uma vez nos terá conduzido a conclusão absurda.

Na verdade o art. 149 da CF deve ser interpretado sem desconsideração ao conjunto de normas no qual se encarta. Sem amesquinhar nenhuma delas. Sem tornar ineficaz a partilha do poder tributário e a repartição das receitas tributárias. Nem as limitações ao poder de reforma constitucional. Nele deve ser vista a competência exclusiva da União para criar contribuições sociais que sejam instrumento de intervenção no domínio econômico, ou do interesse de categorias profissionais ou econômicas. Contribuições que, em última análise, não sejam apenas instrumento de arrecadação de recursos financeiros para o Tesouro Nacional.

1
ir l i í: r
r
Capítulo IV IMPOSTOS ESTADUAIS
l!'
* V 3i'»'

/. Imposto sobre heranças e doações: l.l Competência. 1.2 Função. 1.3 Fato gerador. 1.4 Alíquotas. 1.5 Base de cálculo. 1.6 Contribuinte. 1.7 Lançamento. 2. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços-ICMS: 2.1 Competência. 2.2 Função. 2.3 Fato gerador: 2.3.1 Fato gerador e âmbito do tributo. 2.3.2 Operações relativas à circulação. 2.3.3 Mercadorias. 2.3.4 Prestações de serviços. 2.3.5 Bens destinados a consumo ou ativo fixo. 2.4 Alíquotas. 2.5 Base de cálculo. 2.6 Fornecimento de mercadorias com prestações de serviços. 2. 7 Não cumulatividade. 2.8 Contribuinte. 2.9 Substituição tributária. 2.10 Lançamento. 2.11 Convênios interestaduais. 2.12 A lei complementar. 2.13 As imunidades: 2.13.1 Os semi-elaborados. 2.13.2 Operações interestaduais com petróleo, seus derivados e energia elétrica. 2.13.3 Ouro como ativo jinancciro. 3. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores: 3.1 Competência. 3.2 Função. 3.3 Fato gerador. 3.4 Alíquota e base de cálculo. 3.5 Contribuinte. 3.6 Lançamento.

1

/. Imposto sobre heranças e doações

1.1 Competência

Na vigência da Constituição anterior podiam os Estados e o Distrito Federal instituir imposto sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição. A transmissão era *a qualquer título.* Mais amplo, portanto, neste aspecto, o âmbito do tributo. Entretanto, não abrangia os bens móveis, cuja transmissão *fora da atividade comercial* não ensejava tributo.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (art. 155, inc. I).

O âmbito do tributo ficou, assim, ampliado quanto ao objeto da transmissão, que é agora qualquer bem ou direito. Ficaram, todavia, excluídas as transmissões a título oneroso.

1.2 Função

A função do imposto sobre heranças e doações é fiscal, vale dizer, esse imposto tem a finalidade de gerar recursos financeiros para os Estados e o Distrito Federal.

1.3 Fato gerador

0 fato gerador desse imposto é o definido em lei estadual, dentro, é claro, do âmbito definido na Constituição Federal.

A Lei n. 11.527, de 30.12.1988, do Estado do Ceará, assim definiu as hipóteses de incidência desse imposto:

"Art. 2º. O imposto de que trata o artigo anterior tem como fato gerador a transmissão *causa mortis* ou a doação a qualquer título de:

1 — propriedade ou domínio útil de bem imóvel;

II — direitos reais sobre bens imóveis;

III — bens móveis, títulos, créditos e respectivos direitos. § Iº. Considera-se doação, para os eleitos desta Lei:

a) a desistência ou renúncia de herança ou legado por ato de liberali-dade que importe ou se resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos;

b) a cessão por ato de liberalidade.

§ 2ª. Nas transmissões *causa mortis* e nas doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários, donatários e cessionários.

Art. 31 Configuram-se as hipóteses definidas no artigo anterior ao ocorrerem os seguintes atos e fatos:

I — sucessão legítima ou testamentária de bens imóveis situados neste Estado e de direitos a eles relativos, bem como a doação desses bens;

II — sucessão legítima ou testamentária de bens móveis, títulos e créditos, quando o inventário ou arrolamento se processar neste Estado;

III — doação, a qualquer título, de bens imóveis, bens móveis, títulos, créditos, e direitos a eles relativos."

1.4 Alíquotas

O imposto sobre heranças e doações terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal (Constituição Federal, art. 153, § *Iª,* inc. IV).

Salvo esta limitação, prevalece a liberdade dos Estados e do Distrito Federal para o estabelecimento de tais alíquotas.
O Estado do Ceará fixou alíquota progressiva, que tem como teto a alíquota máxima fixada pelo Senado. Estabeleceu a progressividade em razão do valor da base de cálculo, dispondo que em função desse valor, fixado em unidades fiscais, a alíquota será equivalente a 50%, 75% e 100% da alíquota máxima fixada pelo Senado Federal.
Essa progressividade é uma forma de realizar o princípio da capacidade contributiva, ou, mais exatamente, de adequação do tributo à capacidade econômica de cada um.

ir:
S:

1.5 Base de cálculo

A base de cálculo desse imposto há de ser fixada pela lei da entidade competente para instituir o tributo. Deve ser, em princípio, o valor de mercado do bem objeto da transmissão. Pode ser menor. Não pode ser maior, posto que se estaria atingindo riqueza outra que não o próprio bem transmitido.
No Estado do Ceará, a Lei n. 11.527, de 30.12.1988, em seu art. 6°, assim definiu a base de cálculo desse imposto:
"I — em se tratando de bens imóveis e de direitos a eles relativos, o valor venal dos bens ou direitos;
II — em se tratando de títulos e créditos, o valor do título ou do crédito, respectivamente representado e consignado na data da apresentação do documento fiscal próprio, ao órgão fazendário, para avaliação;
III — em se tratando de bens móveis novos, o valor constante da Nota Fiscal que acobertar a aquisição pelo transmitente ou doador, nunca inferior ao valor de mercado;
IV — em se tratando de bens móveis usados, o valor atribuído pelo transmitente ou doador, nunca inferior a 5% do valor dos mesmos bens novos, à data em que se efetivar a homologação do cálculo judicial ou a apresentação do documento fiscal próprio, ao órgão fazendário competente para proceder à avaliação;
V — em se tratando de direitos relativos a bens móveis, títulos e créditos, o valor estabelecido em lei específica e quando este não houver, o valor da avaliação oficial nos processos de inventário ou arrolamento;
VI — nas demais hipóteses, o valor atribuído pelo doador, sujeito à avaliação pelo órgão fazendário competente."

Essas disposições revelam a natural preocupação do legislador em evitar a evasão do tributo. São, todavia, inválidas na medida em que levem a uma tributação incidente sobre riquezas outras que não sejam os próprios bens transmitidos, como ocorrerá, por exemplo, na hipótese de doação de bens móveis usados que na verdade podem ter valor bem inferior a 5% dos equivalentes novos.
Aliás, nas hipóteses de doação de bens móveis usados, esse imposto é praticamente inexeqüível, tamanha é a dificuldade de as controlar. A apuração da sonegação, nestes casos, pela ocultação pura e simples do fato gerador, é praticamente impossível.

1.6 Contribuinte

Na ausência de dispositivo constitucional a respeito, o legislador da entidade tributante tem relativa liberdade para definir o contribuinte desse imposto. Em se tratando de herança, logicamente deve ser contribuinte o herdeiro, ou legatário. Em se tratando de doação, o contribuinte pode ser, em princípio, tanto o doador como o donatário.
E válida, outrossim, a atribuição, feita pelo legislador cearense, de responsabilidade tributária ao doador na hipótese de inadimplência do donatário (Lei n. 11.527/88, art. 14, **III).**

1.7 Lançamento

O lançamento desse imposto é feito, em princípio, por declaração. O contribuinte oferece ao fisco os elementos necessários ao respectivo cálculo.
Às leis das entidades tributantes cabe estabelecer o procedimento a ser adotado em cada caso.

2. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços-ICMS

2.1 Competência

Já na vigência da Constituição anterior (art. 23, inc. II) o imposto de circulação de mercadorias, ou, mais exatamente, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, era da competência dos Estados e do Distrito Federal. Aliás, ele nada mais era que o antigo imposto sobre vendas e consignações, da competência estadual desde que foi criado, e

que passara por significativa reformulação com a Emenda n. 18, de 1965, quando tornou-se *não cumulativo.*

Na Constituição de 1988 ele está entre os impostos da competência dos Estados e do Distrito Federal e teve o seu âmbito ampliado, passando a abranger, também, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isto a sigla ICM foi substituída por ICMS.

Competente para a cobrança do ICMS é o Estado em que se verifica a sua hipótese de incidência. Esta regra, todavia, não produz os efeitos práticos desejados em virtude da não cumulatividade do imposto, técnica da qual em muitos casos decorrem sérias distorções, com favorecimento dos Estados predominantemente produtores, em detrimento daqueles predominantemente consumidores.

Em se tratando de mercadoria importada, a competência para cobrar o ICMS é do Estado em que está situado o estabelecimento importador. Não aquele no qual a mercadoria ingressa no território nacional.

2.2 Função

O ICMS é tributo de função predominantemente fiscal. É fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal. Tem sido, todavia, utilizado também com função extrafiscal, mas essa prática é desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 153, § 2º, inc. III), facultando, assim, o seu uso com função extrafiscal. Todavia, consciente dos problemas que daí podem decorrer, cuidou de estabelecer fortes limitações a essa faculdade, atribuindo ao Senado Federal competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, e a este facultando o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas (art. 153, § 2º, incs. IV e V).

A concessão de isenção do ICMS para atrair investimentos novos tem sido denominada *guerra fiscal.* Cuida-se de denominação pejorativa, com a qual os Estados desenvolvidos combatem o uso do incentivo fiscal pelos Estados pobres. E estes, talvez impressionados pela expressão pejorativa, admitem as restrições à sua autonomia política.

Do ponto de vista estritamente jurídico, é importante distinguir o incentivo concedido por um Estado rico daquele concedido por um Estado pobre. O primeiro é flagrantemente contrário à Constituição Federal, o segundo realiza princípio fundamental por esta consagrado.
A Constituição Federal consagra como um dos objetivos fundamentais de nossa República erradicar a pobreza e *reduzir as desigualdades sociais e regionais* (art. 3^{U}, inc. III). Quando veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, faz expressa ressalva, asseverando ser *admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econòmico entre as diferentes regiões do País* (art. 151, inc. 1). Ao tratar dos orçamentos fiscal e de investimentos, diz que estes, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de *reduzir desigualdades inter-regionais* (art. 165, § 7º). Finalmente, consagra como princípio retor da ordem econômica e financeira a *redução das desigualdades regionais e sociais* (art. 170, inc. VII).
Diante de tão evidente e eloqüente consagração, pela Lei Maior, do propósito de reduzir as desigualdades sócio-econômicas regionais, tem-se de concluir que a concessão de incentivos fiscais por Estados ricos, porque tende a agravar as desigualdades sócio-econômicas regionais, é inconstitucional, enquanto os incentivos fiscais concedidos por Estados pobres, porque tendem a reduzir aquelas desigualdades, realizam o princípio constitucional.
É certo que a Constituição refere-se a deliberação dos Estados, e diz caber à lei complementar estabelecer normas procedimentais para a concessão de isenções e incentivos fiscais no âmbito do ICMS. Não é razoável, porém, sobrepor-se uma norma de processo a uma norma de direito material, e mais ainda a um princípio consagrado repetidas vezes pela Constituição Federal.

2.3 Fato gerador

2.3.1 Fato gerador e âmbito do tributo

O fato gerador do ICMS é descrito na lei que o institui, vale dizer, na lei do Estado ou do Distrito Federal. Isto obviamente não constitui peculiaridade deste imposto, pois o fato gerador de qualquer tributo é descrito na lei que o institui.
Segundo a vigente Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente

! í
! í
S. i i i
li
!*
fM
■'. l

«O»

sobre a definição dos fatos geradores dos tributos (art. 146, inc. III, alínea "a"). A lei complementar, todavia, não é o instrumento hábil para a instituição do tributo, a não ser, é claro, naqueles casos nos quais a própria Constituição determina que o tributo será criado por lei complementar, como acontece, por exemplo, com o art. 154, inciso I. Assim, temos de entender que a lei complementar a que se refere o art. 146, inciso III, da vigente Constituição não institui imposto. Não descreve o seu fato gerador. Não é lei de tributação, mas lei sobre leis de tributação. Tem a finalidade de promover a unidade nacional, na medida em que, melhor definindo o *âmbito do tributo,* estreita o campo em que há de laborar o legislador ordinário ao instituí-lo.

É induvidoso, portanto, que o fato gerador do ICMS é o descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui. A área factual descrita na Constituição Federal e na lei complementar a que se reporta seu art. 146, inciso III, é limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário que institui o tributo.

Quanto ao ICMS, há uma particularidade que não se pode deixar de observar. Em suas Disposições Transitórias, a Constituição de 1988 estabeleceu que, se no prazo de sessenta dias, a contar de sua promulgação, não fosse editada a lei complementar necessária à sua instituição, vale dizer, a lei complementar a que se reporta o art. 146, inciso III, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975, regulariam a matéria. Assim, o constituinte federal substituiu a lei complementar pelo convênio interestadual para o fim específico de viabilizar a instituição do ICMS.

Importante, diante das normas da Constituição definidoras do âmbito desse imposto, é a compreensão do significado das principais expressões nelas contidas, a saber: (a) *operações relativas à circulação;* (b) *mercadorias;* (c) *prestações de serviços;* (d) *bens destinados a consumo ou ativo fixo.*

É importante, outrossim, que se tenha sempre presente a idéia de partilha da competência tributária, posto que na descrição do fato gerador do tributo o legislador às vezes invade área atribuída a pessoa jurídica diversa daquela da qual é órgão.

A Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, veio atender ao dispositivo constitucional, estabelecendo normas gerais sobre o ICMS, que substituem os convênios interestaduais. Normas gerais no sentido de que são aplicáveis a todos os Estados e ao Distrito Federal. Daí a importância de seu estudo.

0 âmbito do ICMS, ou área fática dentro da qual o legislador estadual pode definir o fato gerador do ICMS, está assim definido pela Lei Complementar n. 87/96:
"Art. *2ª*. O imposto incide sobre:
1 — operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
II — prestações de serviços de transporte interestadual e intermunici-pal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
III — prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retrans-missão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
IV — fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
V — fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
§ 1ᴮ. O imposto incide também:
I — sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;
II — sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
III — sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.
§ *2ª, A* caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua."
A comportar a definição do âmbito do ICMS, a Lei Complementar n. 87/96 dispõe:
"Art. 3ᴰ. O imposto não incide sobre:
I — operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

«3
I?
II — operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
III — operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
IV — operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
V — operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
VI — operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
VII — operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemen-to do devedor;
VIII — operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
IX — operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens imóveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.
Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:
I — empresa comercial exportadora, inclusive *tradings* ou outro estabelecimento da mesma empresa;
II — armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro."

2.3.2 Operações relativas à circulação

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.

A principal dessas *operações* é, sem dúvida, o contrato de compra e venda. Vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar ICMS. Não é fato gerador desse imposto enquanto não implique *circulação de mercadoria.* Por isto mesmo é importante o sentido da expressão *operações relativas à circulação de mercadorias*, que há de ser entendida em seu conjunto, e não o significado de cada uma das palavras que a compõem. O legislador constituinte preferiu, seguindo orientação da moderna doutrina do Direito Tributário, utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios jurídicos. Referiu-se, assim, a um gênero de *operações.* Todos aqueles atos, contratos, negócios, que são usualmente praticados na atividade empresarial, com o fim precípuo de promover a circulação das mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo. E os considerou ligados a essa movimentação, não lhes atribuindo relevância se considerados isoladamente. Por isto um contrato de compra e venda de mercadorias, considerado isoladamente, como simples negócio jurídico, não gera o dever de pagar o ICMS, dever esse que surge, todavia, da circulação da mercadoria, como ato de execução daquele contrato. Isto fica melhor esclarecido com o exame da legislação estadual específica, cuja compreensão adequada depende das idéias aqui enunciadas.

Leva problema a questão de saber se a operação de circulação de mercadorias é somente aquela da qual decorra a mudança da propriedade destas. Como o ICMS é não cumulativo, a transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa foi considerada pelo legislador como fato gerador do imposto. Para tanto, a lei tributária atribuiu a cada estabelecimento, e não à pessoa jurídica, a condição de contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, porém, vem considerando que essas transferências não constituem fato gerador, porque não implicam transmissão da propriedade das mercadorias. Essa jurisprudência parece ter sido formada em face de exigências absolutamente indevidas de imposto em transferências de bens do ativo fixo de estabelecimentos que nem mesmo negociam com mercadorias. Em muitos, se não em todos os casos, Bancos que adquirem móveis, equipamentos e utensílios, de forma concentrada, e os transferem para seus diversos estabelecimentos em todo o País. Melhor teria sido decidir pela não incidência do ICMS por não se tratar de circulação de *mercadoria,* porque evidentemente não o são os bens do ativo fixo.

Também o Supremo Tribunal Federal manifestou-se já no sentido da não incidência do ICMS em transferência entre estabelecimentos da mes-

v rs»

ma empresa. Mais uma vez parece ter havido exigência descabida do fisco, que pretendeu cobrar ICMS em remessa de írangos de um para outro estabelecimento da mesma empresa, para simples pesagem. Melhor teria sido decidir pela não incidência do ICMS por não se tratar de *circulação* de mercadorias. Não por se tratar de estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mas porque as mercadorias *não saíram,* do ponto de vista econômico, do estabelecimento remetente.

Na transferência, ordinariamente realizada como operação relativa à circulação de mercadorias, o estabelecimento remetente deixa de ter sob seu controle, deixa de ter a posse da mercadoria transferida. Diversamente, no caso de simples remessa para pesagem, ou para outro fim semelhante, quando a mercadoria deve retornar ao estabelecimento remetente, este continua tendo o controle da mercadoria, continua tendo sua posse. A diferença entre as duas situações é facilmente constatada pelo exame dos registros contábeis, que são inteiramente diversos num e no outro caso.

A jurisprudência que considera não incidir o ICMS nas transferências, se aplicada aos comerciantes em geral, criará sérios problemas na relação fisco/contribuinte, em virtude da não cumulatividade do imposto, que exige a transferência de crédito juntamente com a mercadoria que é remetida de um para outro estabelecimento da mesma empresa. Especialmente em se tratando de transferências entre estabelecimentos situados em diferentes Estados.

Nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, desde que a mercadoria sai do estoque de um, para compor o estoque do outro, onde se destina à comercialização, ocorre uma verdadeira operação relativa à circulação de mercadoria, que a impulsiona no caminho que há de percorrer da fonte produtora até o consumidor. Configura-se, pois, o fato gerador do ICMS.

•St:
te-*

2.3.3 Mercadorias

Não obstante as alterações com as quais a vigente Constituição, incorporando dispositivos da Emenda Constitucional n. 23, de 1983, desfigurou o imposto em estudo, segue sendo de grande importância o conceito de mercadorias para a adequada compreensão de seu regramento.

Mercadorias são *coisas móveis.* São *coisas* porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas *móveis* porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do con-

ceito de mercadorias. A própria Constituição Federal, na partilha das competências impositivas, já determina sejam tratados diferentemente os bens imóveis, que não podem receber do legislador, complementar ou ordinário, o tratamento jurídico-tributário dispensado às mercadorias.
Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis *destinadas ao comércio.* São coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio. Por isto, o ICMS não deveria incidir sobre a importação de bens de uso do próprio importador, conforme temos há muito sustentado e entendeu afinal o Supremo Tribunal Federal.
Em face da orientação jurisprudencial da Corte Maior, que entendeu não incidir o então ICM na importação de bens de uso, a Emenda Constitucional n. 23, de 1983, com o objetivo de aumentar a receita tributária dos Estados, acrescentou ao art. 23 da Constituição Federal o § 11, determinando que o imposto "incidirá, também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento". Ficaram, assim, superadas a doutrina e a jurisprudência em contrário.
Note-se que a referida Emenda Constitucional não modificou o conceito de *mercadoria.* Pelo contrário, reconheceu que não são mercadorias *os bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo,* definindo a entrada destes, quando importados do exterior, como hipótese de incidência do imposto.
A citada Emenda Constitucional referia-se à entrada em *estabelecimento comercial, industrial ou produtor,* deixando fora de qualquer dúvida que importações feitas por quem não fosse comerciante, industrial ou produtor não ensejavam a incidência do imposto. Não obstante na redação do art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", tais qualificativos tenham sido omitidos, parece-nos que somente as importações feitas por comerciante, industrial ou produtor sujeitam-se ao ICMS. Não aquelas feitas por particulares, sem destinação comercial. Mesmo que se destinem os bens ao uso profissional, e ainda que venham estes a integrar o patrimônio de pessoas jurídicas, se estas não são comerciantes, industriais ou produtores, mas simples prestadores de serviços, o imposto não é devido. Tanto por não se encaixarem os bens no conceito de mercadoria, corno porque não estão albergados pela exceção admitida pelo art. 155, § *2ª,* inciso IX.

!l

•31
V
■■K,

Pela mesma razão, não obstante dispositivos de leis estaduais em sentido diverso, o ICMS não incide na vencia de bens do ativo fixo. Neste sentido é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. As leis estaduais, neste ponto, ultrapassam o âmbito do imposto, constitucionalmente delimitado. O imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O único ato relativo à circulação de bens diversos de mercadorias que se comporta no âmbito do ICMS é a entrada de bens importados do exterior. A Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, alterando a redação do art. 155, § 2°, IX, "a", da Constituição Federal, superou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido da não incidência do imposto sobre a importação de bens por quem não seja contribuinte. Deu mais um passo na descaracterização da natureza desse imposto, admitindo hipótese de incidência fora da atividade mercantil.

Aliás, a natureza mercantil do ICMS decorre da própria origem desse imposto, que onera e sempre onerou a atividade mercantil.

2.3.4 Prestações de serviços

As prestações de serviços sujeitas ao ICMS são aquelas relativas a *transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação,* exclusivamente. A competência para tributar os serviços em geral permanece com os Municípios. Daí ser inadmissível a inclusão, mesmo através de lei complementar, do valor de determinados serviços na base de cálculo do ICMS.

Na vigência da Constituição anterior a questão de saber o que se deve entender por *prestação de serviço* foi debatida a propósito da exigência, pela União, do imposto sobre serviço de transporte no caso de carga própria.

No extinto Tribunal Federal de Recursos a jurisprudência tornou-se tranqüila no sentido de que era inconstitucional a norma que autorizava a exigência do imposto sobre o transporte de carga própria. Dos vários acórdãos proferidos por aquele Tribunal sobre este assunto destaca-se o relativo à Argüição de Inconstitucionalidade em Mandado de Segurança n. 89.825-RS, no qual a matéria foi amplamente discutida, prevalecendo a final, por maioria qualificada de votos, a decisão pela inconstitucionalidade do art. 3Ü, III, do Decreto-lei n. 1.438/75, com a redação que lhe deu o Decreto-lei n. 1.582/77. Nesse acórdão, que se encontra publicado na *RDA* 151/49-79, o Relator do caso, Ministro Carlos Mário Velloso, fez um estudo profundo da questão, fundado, em essência, no argumento de que o

conceito de *serviço,* utilizado pela Constituição para definir, no particular, a competência da União, há de ser o formulado no Direito Privado.

O entendimento segundo o qual o ISTR não incidia sobre o transporte de carga própria, aliás, chegou a ser consagrado pelo Supremo Tribunal Federal. O *DJU* de 25.5.1984, pp. 8.232 e 8.233, publicou vários acórdãos do STF que em sessão plenária de 14.3.1984 decidira pela inconsti-tucionalidade do art. 3ç, III, do Decreto-lei n. 1.438/75, com redação que lhe deu o Decreto-lei n. 1.582/77.

Agora, em face do dispositivo constitucional que atribui competência aos Estado e ao Distrito Federal para instituir o 1CMS, o entendimento há de ser o mesmo. Não gera imposto o transporte de carga própria.

Aliás, seria absurda a exigência de ICMS em razão do transporte de carga própria, posto que o valor desse transporte estará necessariamente incluído no valor das mercadorias transportadas, e assim automaticamente alcançado pelo tributo.

As prestações de serviços que ensejam a incidência do imposto são somente aquelas de caráter oneroso. O inciso III do art. 2º da Lei Complementar n. 87 diz que o imposto incide sobre prestações *onerosas* de serviços de comunicação, por qualquer meio. O inciso II, entretanto, não qualifica assim as prestações de serviços de transporte. Não se conclua, porém, que as prestações de serviço de transporte gratuito são tributadas. Não são, até porque não existindo *o preço do serviço* não há como se possa exigir o imposto. Ocorre que não é usual a realização de transporte gratuito, por isto não se fazia necessária aquela qualificação. Em se tratando, porém, de serviço de comunicação, a qualificação se fazia necessária para que não pretendessem os Estados tributar, por exemplo, empresas de rádio, ou de televisão, pela comunicação que fazem a seus ouvintes ou telespectadores. Essa comunicação, sendo gratuita, não é tributável.

2.3.5 Bens destinados a consumo ou ativo fixo

Os bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento não são mercadorias. Também não são mercadorias os bens importados por quem com eles não vai comercializar.

A regra albergada pelo art. 155, § 2U, inciso IX. alínea "a", da Constituição Federal, que já expressava uma exceção ao admitir a incidência do imposto sobre a entrada de bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento, foi alterada pela Emenda Constitucional n. 33,

fM

ti
■i

de 11.12.2001, que veio atender à ganância cada vez maior das Fazendas Estaduais. Superou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para admitir a incidência do imposto sobre a entrada de bens, sejam mercadorias ou não, importados por qualquer pessoa e com qualquer finalidade.

A natureza mercantil do ICMS, que decorre da própria origem desse imposto, resta neste ponto descaracterizada com essa deplorável transigência do constituinte reformador à voracidade fiscal.

Essa norma, porém, por ser excepcional, deixa evidente a natureza mercantil do ICMS, que subsiste a impedir sua cobrança em atos internos que, não obstante transfiram a propriedade de bens móveis, não se caracterizem como de natureza mercantil.

?. i''''''
Oi

2.4 Alíquotas

Na vigência da Constituição anterior o imposto então conhecido como ICM não tinha função seletiva. Por isto, as suas alíquotas eram uniformes para todas as mercadorias, variando apenas em função de ser a operação interna, interestadual ou de exportação.

Sobre o estabelecido no art. *5ª* do Decreto-lei n. 406/68 prevalecia a regra do art. 23, § 5º, da Constituição Federal então vigente: "A alíquota do imposto a que se refere o inciso II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação".

Com arrimo na Resolução n. 65 do Senado Federal, os diversos Estados estabeleceram em suas legislações o conceito de operações internas, abrangendo nesse conceito aquelas operações em que, embora a mercadoria se destinasse a outra unidade da Federação, o adquirente não fosse contribuinte do imposto, ou, mesmo sendo, estivesse a adquirir a mercadoria para uso ou consumo próprio. Assim, a alíquota fixada para as operações interestaduais, que sempre foi mais baixa, somente se aplicava aos casos em que o destinatário da mercadoria, além de situado em outro Estado, estivesse adquirindo tal mercadoria para revenda ou para utilização como insumo na produção de mercadorias para venda. Mas o Supremo Tribunal Federal, em jurisprudência hoje pacífica e torrencial, entende ser inconstitucional esse procedimento dos Estados, porquanto o conceito de operação *interestadual* é meramente geográfico, não sendo legítima a distinção feita pelos Estados tendo em vista o adquirente das mercadorias.

Os Estados, em face dessa posição do Supremo Tribunal Federal, celebraram convênios objetivando a uniformização das alíquotas e passaram

a estabelecer o tratamento diferenciado que vinham praticando antes, mas agora reduzindo a base de cálculo do imposto nas operações interestaduais em que o adquirente seja contribuinte e as mercadorias não se destinem a seu uso ou consumo, mas ao comércio ou indústria. Esse comportamento dos Estados, sendo, como é, simples meio de impedir a aplicação de preceito constitucional, com a interpretação que lhe deu o seu mais autorizado intérprete, é flagrantemente inconstitucional.

A Emenda Constitucional n. 23, de 1983, tornou superadas a doutrina e a jurisprudência também neste ponto, alterando o § 5ª do art. 23 da Constituição Federal, que passou a vigorar com a seguinte redação: "A alíquota do imposto a que se refere o inciso II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação".

O constituinte de 1988, ao mesmo tempo em que admitiu tenha o ICMS caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 153, § 2º, inc. III), preocupou-se com o estabelecimento de limitações ao legislador estadual no pertinente à fixação de alíquotas, estabelecendo o seguinte:

1. Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada por maioria absoluta, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação.
2. E facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

3. As alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo a título de incentivo, instituído com as cautelas exigidas pela Constituição para a outorga de isenções.
4. Nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, e a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

5. Nas operações interestaduais em que o destinatário for contribuinte do imposto, caberá ao Estado no qual estiver localizado este a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a interna.

Sendo mais baixa a alíquota interestadual, os Estados pretendiam aplicar a alíquota interna, mais elevada, sempre que o bem fosse destinado a consumo ou ao ativo fixo do adquirente. O contribuinte, por seu turno, muitas vezes afirmava que a mercadoria se destinava ao consumo, ou ao ativo fixo, apenas para que o imposto fosse calculado pela alíquota interestadual, resultando, assim, menor. Para o Estado em que estava localizado o vendedor era praticamente impossível a fiscalização do comprador, para saber se na verdade a mercadoria tivera a destinação alegada. Daí a regra do art. 155, § 2U, inciso VIII, já por nós sugerida em 1971, quando comentamos a lei do ICM do Ceará.

Agora a questão ficou adequadamente solucionada. Se o adquirente de um bem destinado ao consumo ou ao ativo fixo não é contribuinte do imposto, a alíquota aplicável é a interna. É irrelevante o fato de estar o adquirente domiciliado, ou sediado, em outro Estado. Se o adquirente é contribuinte do imposto, fato que comprovará facilmente junto ao vendedor, a alíquota aplicável é a interestadual. Se o contribuinte do ICMS adquire mercadoria em outro Estado e a destina ao consumo próprio, ou ao ativo fixo, pagará ao Estado de sua sede a diferença respectiva.

2.5 Base de cálculo

A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo. A Lei Complementar n. 87/96, todavia, estabelece várias normas para situações específicas.

Na base de cálculo incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou a este debitadas, bem como os descontos condicionais a este concedidos, mas não se incluem os descontos incondicionais, porque evidentemente não integram estes o valor da operação. Condicional é um desconto cuja efetivação fica a depender de evento futuro e incerto, como, por exemplo, o pagamento em certo prazo. Incondicional é o desconto que se efetiva no momento da operação. Assim, o desconto para pagamento à vista é um desconto incondicional, cujo valor não integra a base de cálculo do imposto.

Não havendo indicação do valor da operação, ou não sendo determinado o preço do serviço, a base de cálculo será, respectivamente:

r

(a) o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista no local da operação, ou na região, se inexistente o primeiro, e

(b) o valor corrente do serviço no local da prestação.

A Lei Complementar n. 87/96 determina que se considere integrante da base de cálculo do ICMS o valor do frete, cobrado por outro estabelecimento da mesma empresa, ou por empresa interdependente, que exceda os níveis normais de preço do serviço de transporte. Essa norma pode ser tida como reguladora do conflito de competência entre Estados e Municípios, e poderá ensejar muitos questionamentos.

Reiterada jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal, repeliu o uso da denominada pauta fiscal, com a prévia fixação, em caráter normativo, de valores para determinadas mercadorias. A Lei Complementar n. 87/96, acatando essa jurisprudência, reproduziu a norma do art. 148 do Código Tributário Nacional, segundo a qual, nos casos em que não mereçam fé os documentos indicadores do valor da operação de circulação da mercadoria, ou do preço do serviço, a autoridade lançadora, mediante processo regular, pode arbitrar a base de cálculo do imposto, assegurado, em qualquer caso, ao sujeito passivo da obrigação tributária correspondente o direito à avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Para os casos de substituição tributária, ou, mais exatamente, de cobrança antecipada do imposto, a lei terminou por adotar uma forma de pauta fiscal. Nesses casos, porém, o arbitramento da base de cálculo é apenas para efeito de antecipação. Sendo a operação relativamente à qual o imposto foi antecipado de valor menor, tem o contribuinte direito à restituição da diferença.

2.6 Fornecimento de mercadorias com prestações de serviços

Desde a reforma tributária feita com a Emenda n. 18, de 1965, a tributação das operações em que se verifica o fornecimento de mercadorias juntamente com a prestação de serviços tem sido fonte de dificuldades.

O Decreto-lei n. 406/68, cuja redação foi em parte alterada pelo Decreto-lei n. 834/69, enumerou na lista a que se refere o seu art. 8" todos os serviços sujeitos ao ISS, e em seus dispositivos encontramos as seguintes regras:

Iª. Os serviços descritos na lista ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias (art. 8^{U}, § 1°).

2ª. O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao ICM (art. 8^{Ü}, § 2^{Ü}).

r!

3ª. Fica sujeito ao ICM o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços especificados na lista nos casos em que na própria lista consta ressalva neste sentido.

Tais regras, em princípio, prevalecem no regime da vigente Constituição, com as alterações decorrentes da inclusão do serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação no âmbito do atual ICMS. Todas as normas da legislação tributária que não conflitem com a vigente Constituição foram por ela expressamente recepcionadas, como se verifica do art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Assim, quando o serviço seja tributado pelo Município e esteja previsto na lista, que foi reeditada com pequenas alterações pela Lei Complementar n. 56/87, sem a ressalva acima aludida (3ª regra), será devido exclusivamente o ISS, ainda que ocorra, com a prestação do serviço, também o fornecimento de mercadoria. Se o serviço não está previsto na lista, e em sua prestação ocorre fornecimento de mercadorias, esse fornecimento de mercadorias enseja a incidência do ICMS, e neste caso o problema é saber qual a base de cálculo do ICMS.

A questão não diz respeito, obviamente, aos serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, posto que estes são atualmente alcançados pelo ICMS. Ela é pertinente aos serviços não compreendidos na competência tributária estadual.

No que diz respeito ao fornecimento de alimentos e bebidas em restaurantes e similares, prevaleceu no Supremo Tribunal Federal o entendimento pelo qual incide o ICMS sobre o valor total da operação, e esse entendimento foi consolidado pela Lei Complementar n. 87/96.

t:;it
a.;,,.

2.7 Não cumulatividade

Da mesma forma que o imposto sobre produtos industrializados, o ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto não cumulativo, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (CF, art. 155, § 2º, inc. I). Diversamente do que acontece com o IPI, em relação ao ICMS essa não cumulatividade está sujeita ao disposto em lei complementar, pois a Constituição diz caber a esta *disciplinar o regime de compensação do imposto* (art. 153, § 2ª, inc. XII, alínea "c").

A Lei Complementar n. 87/96 alterou significativamente a regra da não cumulatividade, na medida em que admitiu a utilização de créditos relativos a entradas de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do ad-quirente, fixando, embora, regras de direito intertemporal proteladoras dessa utilização.
Questiona-se, agora, se a norma que estabelece a ampliação do direito ao crédito tem natureza meramente declaratória de um direito já assegurado pela Constituição. Se respondida essa questão afirmativamente, tem-se de admitir que os Estados estarão com suas finanças seriamente comprometidas.
A nosso ver, ao admitir os créditos relativos a entradas de bens do ativo permanente, o legislador complementar apenas exerceu a competência que lhe atribui o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c", da Constituição Federal, disciplinando o regime de compensação do imposto. Aproximou esse regime daquele conhecido como o *de créditos financeiros.* Assim, não obstante as várias manifestações doutrinárias no sentido de que os créditos em questão podem ser utilizados desde o advento da vigente Constituição Federal, entendemos que eles somente podem ser utilizados nos termos da Lei Complementar n. 87/96.
A não cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário. Técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos 50, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Européia, foi adotada entre nós pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965. Seus defensores afirmam ser ela um instrumento da modernidade, mas a experiência já demonstrou que a não cumulatividade é inteiramente inadequada para o Brasil.
O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição Federal na tentativa de normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é expressivo da inadequação dessa técnica para um imposto estadual numa Federação com enormes desigualdades econômicas entre as suas diversas unidades e com a dimensão territorial de nosso País.
Entre as suas desvantagens podem ser apontadas as seguintes:
Iª. Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes.
2ª. Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis.
3ª. Exige nonnatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta.
4ª. Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza.

1 ',
1

5ª. Com alíquotas elevadas, de até 25% (vinte e cinco por cento), estimula fortemente a evasão do imposto.
6ª. Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de inc'dência.
7ª. Tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase-totalidade das questões levadas a Juízo nos últimos vinte anos.
K A
3,».. ~:-■

te-»

2.8 Contribuinte

A Lei Complementam. 87, de 13.9.1996, estabelece:

"Art. 5ᵁ. Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6". Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1ᵘ. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2". A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7ᵁ. Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado."

A jurisprudência, no Superior tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal, tem-se manifestado no sentido de que o estabelecimento não pode ser considerado contribuinte autonomamente, pois contribuinte é a pessoa jurídica.

Na verdade, estabelecimento é objeto e não sujeito de direitos; entretanto, por ficção legal, admite-se que o estabelecimento seja considerado contribuinte. O que se quer realmente é tomar em consideração cada estabelecimento, e não a empresa, para os fins de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto.

2.9 Substituição tributária

A pretexto de evitar a sonegação os Estados instituíram o regime de *substituição tributária,* ou, mais exatamente, de substituição com antecipação do tributo, que foi sendo gradualmente estendido a vários produtos e hoje alcança praticamente todos. Esse procedimento estaria autorizado pelo art. 150, § 7°, da Constituição Federal e pela Lei Complementar n. 87, de 1996, que, em desobediência ao art. 155, § 2Ü, inciso XII, alínea "b", da Constituição Federal, transferiu para o legislador estadual essa atribuição.

O ICMS antecipado, que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subseqüentes, é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias. Colocou-se, então, a questão de saber se o valor pago antecipadamente seria definitivo, ou se como simples antecipação ficaria sujeito a ajuste em face da realização das operações subseqüentes, com a restituição do excedente ou a cobrança da diferença paga a menor.

Admitir que o valor antecipado é definitivo implica restabelecer a antiga pauta fiscal, há muito repelida pelo Supremo Tribunal Federal. Mesmo assim a Corte Maior o acolheu em julgamento do dia 8 de maio deste ano, no qual afirmou a constitucionalidade de lei estadual que o afirma. Prevaleceu o argumento do Min. limar Galvão, relator do caso, a dizer que a finalidade da substituição tributária, por meio da presunção de valores, é justamente tornar viável o sistema de arrecadação do ICMS, porque haveria enorme dificuldade se fosse necessário considerar o valor real de cada operação realizada por inúmeros contribuintes.

Essa decisão alberga o equívoco de admitir imposto com base de cálculo arbitrária divorciada da realidade; entretanto, tem o mérito de sepultar a técnica da não-cumulatividade, cujos defeitos apontamos no final do item precedente. E, já que o Supremo Tribunal Federal acaba de reformar a Constituição e implantar o ICMS monofásico, resta ao contribuinte lutar para que se estabeleça um critério legal objetivo de definição de sua base de cálculo, para não ficar submetido ao arbítrio das autoridades fazendárias nessa definição.

2.10 Lançamento

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços é lançado por homologação, nos termos do art. 150 do CTN. Cada contribuinte registra suas operações, escritura seus livros de entradas e de saídas e de apuração do imposto, recolhendo o montante

respectivo em cada mês, independentemente de exame de seus cálculos pela autoridade administrativa. Pode, é claro, como acontece com qualquer tributo, ser lançado de oficio, se o contribuinte não tornar a iniciativa do respectivo recolhimento na época própria.

2.11 Convênios interestaduais

A Constituição anterior, em face dos problemas que decorreriam da outorga de isenções do ICM pelos Estados, estabeleceu que tais isenções seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar (CF, art. 23, § 6«). E a Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975, disciplinou a celebração desses convênios.

Tinha-se, nesse particular, verdadeira anomalia jurídica. Na verdade, o comando contido na Constituição era no sentido de que os Estados somente concederiam ou revogariam isenções *nos termos fixados em convênios.* Não no sentido de que tais convênios fossem o instrumento pelo qual seriam concedidas ou revogadas as isenções do ICM. Conceder ou revogar isenção é matéria da reserva legal, nos termos do art. 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional. Assim, o instrumento pelo qual os Estados devem conceder ou revogar isenções há de ser a *lei.* Os convênios que celebrem uns com os outros devem funcionar como limitações ao Poder Legislativo de cada qual, mas não como instrumento para disciplinar as relações entre o fisco e o contribuinte.

A vigente Constituição diz caber à lei complementar "regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados" (art. 155, § 2º, inc. XII, alínea "g").

Assim, é razoável entender-se que os Estados podem, mediante convênio, regular as questões pertinentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Podem também os Estados, mediante convênio, deliberar a respeito de alíquotas do imposto, nos termos do art. 155, § 2D, inciso VI, da Constituição Federal.

2.12 A lei complementar

Segundo o art. 155, § 2º, inciso XII, da vigente Constituição Federal, relativamente ao ICMS cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;
b) dispor sobre substituição tributária;
c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos industrializados;
í) prever casos de manutenção de crédito, relativamente a remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

2.13 As imimidades

Segundo o art. 155, § 2fi, inciso X, da vigente Constituição Federal, o ICMS não incidirá:
a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;
b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
c) sobre o ouro, quando definido este, em lei complementar, como ativo financeiro ou instrumento cambial.

A regra da Constituição dirige-se ao legislador, limitando a competência deste. As *situações* nela descritas ficam fora do alcance da regra jurídica de tributação. Ficam excluídas do âmbito de incidência do imposto. Regra de lei ordinária, ou mesmo de lei complementar, que restrinja conceitos albergados na norma da Constituição, reduzindo o alcance desta, mesmo a propósito de interpretá-la, é inconstitucional. Interpretação autêntica de validade indiscutível é somente aquela veiculada por norma da mesma categoria da norma interpretada.

2.13.1 Os semi-elaborados

Com o advento da Lei Complementar n. 87/96 a questão ficou superada, porque ficaram excluídas da incidência do ICMS todas as exportações, inclusive as de produtos primários.

2.13.2 Operações interestaduais com petróleo, seus derivados e energia elétrica

Não poderá o legislador definir como hipótese de incidência do ICMS operações que destinem a outros Estados petróleo e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica.

Prende-se tal imunidade aos mesmos motivos políticos que mantiveram durante muito tempo tais mercadorias sujeitas ao denominado *imposto único,* vale dizer, excluídas da incidência do imposto sobre vendas e consignações e, depois, do imposto sobre circulação de mercadorias.

Como já foi anotado por juristas ilustres (Alcides Jorge Costa e Sa-cha Calmon Navarro Coelho), graves problemas decorrem da convivência da regra imunizante em questão com o princípio da não cumulatividade do ICMS. Um deles é pertinente ao crédito pelas entradas de petróleo e seus derivados e do uso de energia elétrica pelas empresas que utilizam combustíveis e energia elétrica em seus processos industriais.

A Lei Complementar n. 87/96 contornou a imunidade em tela. Quando o adquirente é comerciante, mandou aplicar o regime da substituição tributária, e quando o adquirente é consumidor final, atribuiu a este a qualidade de contribuinte, definindo como fato gerador do imposto a entrada do produto no território do Estado respectivo.

Flagrante, sem dúvida, é a inconstitucionalidade das normas que determinam, seja a que título for, a incidência de imposto em hipóteses de imunidade. Quando o fazem de forma oblíqua, como é o caso da substituição tributária, configuram verdadeira fraude à Constituição.

2.13.3 Ouro como ativo financeiro

O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto sobre operações financeiras. Fica, neste caso, excluído do conceito de mercadorias, e assim a sua circulação não enseja a incidência do ICMS.

A hipótese parece não ser de imunidade, eis que sua efetivação fica a depender de lei. FIá, aliás, quem sustente que a lei definidora do ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial há de ser lei complementar, por força do que estabelece o art. 146, incisos I e III, alínea "a", da Constituição Federal de 1988.

Seja como for, certo é que se trata de uma ficção jurídica, pois o ouro na verdade é mercadoria. É coisa móvel. Tem valor econômico próprio, intrínseco. Não é representativo de coisa nenhuma, mas vale por si mesmo, no mundo inteiro. Não pode ser, salvo por evidente ficção, um simples instrumento cambial.

A regra jurídica que estabelece tratamento diferenciado para o ouro, a pretexto de configurá-lo como ativo financeiro ou instrumento cambial, na verdade consagra verdadeira injustiça, privilegiando os que com ele ne-eociam.

3. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

3.1 Competência

A Emenda Constitucional n. 27, de 28.11.1985, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre "propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos".

A vigente Constituição manteve esse imposto na competência dos Estados e do Distrito Federal. Não permaneceu, porém, no dispositivo constitucional a vedação à cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

Quanto às taxas, a vedação era dispensável, posto que o fato gerador das taxas está sempre ligado à atuação estatal, não se compreendendo mesmo uma taxa sobre o uso de um veículo particular. Com ou sem a vedação expressa, infelizmente a cobrança de taxas no licenciamento de veículos continuou e continua a ser praticada, em flagrante violência à Constituição. Ninguém a isto se opõe, talvez em virtude do valor relativamente pequeno cobrado de cada proprietário de veículo.

Quanto aos impostos, parece-nos que a vedação somente seria importante em face da competência dita residual, posto que o sistema tributário brasileiro é rígido, discrimina as competências delimitando o âmbito de cada imposto, de sorte que não seria mesmo possível, a não ser no exercício da competência residual, instituir um imposto sobre o uso de veículos automotores.

3.2 Função

O IPVA, como é conhecido esse imposto, tem função predominantemente fiscal. Foi criado para melhorar a arrecadação dos Estados e Municípios. Tem, todavia, função extrafiscal, quando discrimina, por exemplo, em função do combustível utilizado.

Do ponto de vista da justiça fiscal, melhor seria que o IPVA tivesse alíquotas acentuadamente progressivas em função da utilidade e do valor do veículo, onerando mais pesadamente os automóveis de luxo.

í?

3.3 Fato gerador

O fato gerador do IPVA é a propriedade do veículo automotor. Não é a sujeição ao poder de polícia, como acontecia com a taxa rodoviária única, por ele substituída. Também não é o uso. É pura e simplesmente a propriedade.

Tem-se entendido, porém, que a propriedade não é fato gerador do imposto antes do licenciamento do veículo pelo órgão competente. A não ser assim as fábricas e os revendedores de automóveis teriam de pagar o IPVA desde o momento em que se completasse a respectiva industrialização ou importação.

3.T>...

3.4 Alíquota e base de cálculo

A alíquota do IPVA é fixa. Não é indicada em porcentagem, pelo menos em alguns Estados, mas em valor determinado, em referência ao ano de fabricação, à marca e ao modelo do veículo. A base de cálculo é o valor do veículo, ao qual se chega indiretamente, pelo seu ano de fabricação, marca e modelo. Aliás, a rigor, em referência ao IPVA é inadequado falar-se de alíquota e de base de cálculo. Esse imposto tem o seu valor estabelecido em tabela divulgada pelos Estados. Não há cálculo a fazer-se. Tendo-se em vista a marca, o modelo e o ano de fabricação do veículo, localiza-se na tabela o valor do imposto a ser pago.

A jurisprudência vem rejeitando a tributação diferenciada de veículos em razão da origem, com a distinção entre nacionais e importados. Realmente, embora se admita a utilização desse imposto com fins extra fiscais, tributando-se mais pesadamente veículos mais sofisticados, em se tratando de comércio exterior os instrumentos adequados são os impostos federais sobre importação e exportação, em virtude da competência da União nessa matéria.

«S

3.5 Contribuinte

O contribuinte do IPVA é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal a pessoa em cujo nome o veículo esteja licenciado pela repartição competente. Embora o licenciamento do veículo não seja, do ponto de vista rigorosamente jurídico, uma prova de propriedade, o certo é que como tal vem sendo admitido na prática. Para fins de tributação, aliás, não há qualquer problema em considerar-se o licenciamento como prova da propriedade do veículo.

3.6 Lançamento
O lançamento do IPVA é feito de ofício. A repartição competente para o licenciamento do veículo remete para a Secretaria da Fazenda as informações necessárias e esta emite o documento com o qual o proprietário do veículo é notificado para fazer o pagamento.

Capítulo V IMPOSTOS MUNICIPAIS

I. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana: 1.1 Competência. 1.2 Função. 1.3 Fato gerador. 1.4 Alíquotas. 1.5 Base de cálculo. 1.6 Contribuinte. 1.7 Lançamento. 2. Imposto sobre a transmissão "inter vivos" de bens imóveis e direitos a eles relativos: 2.1 Competência. 2.2 Função. 2.3 Falo gerador. 2.4 Alíquotas. 2.5 Base de cálculo. 2.6 Contribuinte. 2.7 Lançamento. 2.8 Considerações especiais. 3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza: 3.1 Competência. 3.2 Função. 3.3 Fato gerador. 3.4 Alíquotas. 3.5 Base de cálculo. 3.6 Contribuinte. 3.7 Lançamento.

1. Imposto sobre a propriedade predial** e **territorial urbana

1.1 Competência

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é da competência dos Municípios (CF, art. 156, inc. I, e CTN, art. 32). Embora existam referências doutrinárias a esse imposto como sendo velho na competência dos Municípios, o certo é que a Constituição de 1891 o situava na competência dos Estados (art. 9º, item 2ª). A Constituição de 1934, todavia, colocou na competência dos Municípios o imposto predial, que arrolou juntamente com o territorial urbano, considerando-os dois impostos diferentes e determinando que o primeiro fosse cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda (art. 13, § *2ª,* II).

Na Constituição de 1937 também foi feita distinção entre imposto *predial* e *territorial.* Aos Estados foi atribuído o imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana (art. 23, inc. I, letra "a"). Já aos Municípios foi atribuída competência para instituir o imposto predial e o territorial urbanos (art. 24, inc. II).

A partir da Constituição de 1946 parece ter havido uma unificação desses impostos, que passaram a integrar um só, com o nome de imposto predial e territorial urbano (art. 29, inc. I), da competência dos Municípios.

É importante saber que se trata de um só, e não de dois impostos. E que ocorrem situações curiosas, c:, .oialinente em se tratando de grandes

áreas de terreno, com pequenas edificações. O Município, em situações tais, pode pretender que o imposto sobre as edificações não abrange todo o terreno, o que é inadmissível. Aliás, a separação nos parece inadmissível em qualquer caso. O imposto é sobre a propriedade imóvel, que abrange o terreno e as edificações no mesmo existentes.
Isto não quer dizer que a lei não possa estabelecer alíquotas diferentes, para imóveis edificados e imóveis não edificados. Pode, como pode também estabelecer alíquotas diversas para os imóveis não edificados, em razão da respectiva localização.
Realmente, quando se diz que o IPTU é um único imposto, que incide sobre a propriedade imobiliária urbana, apenas se quer dizer que o fato gerador desse imposto é a propriedade do imóvel, seja edificado ou não. Não dois impostos, um sobre terreno e outro sobre edificações.
1.2 Função
A função do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é tipicamente fiscal. Seu objetivo primordial é a obtenção de recursos financeiros para os Municípios.
No mundo moderno, entretanto, dificilmente um imposto deixa de ter função também extrafiscal. Assim, existem formulações relativas ao imposto em estudo pretendendo atribuir a este função extrafiscal, especialmente com o fim de desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos para fins meramente especulativos, dificultando o crescimento normal das cidades. Com este pensamento, alguns Municípios pretenderam cobrar esse imposto, mediante alíquotas progressivas, em função de terrenos pertencentes a cada contribuinte.
A Constituição Federal de 1988 diz expressamente que é facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo (art. 182, § 4ª, inc. 11). Essa disposição constitucional, aliás, tem ensejado a alguns o entendimento pelo qual só é possível a progressividade desse imposto com observância das exigências na mesma colocadas, o que não nos parece razoável. Realmente, uma coisa é o imposto progressivo no tempo, como instrumento de política urbana, e outra é o imposto progressivo em razão do valor de sua base de cálculo, como instrumento de política fiscal tendente à realização do princípio da capacidade econômica.

,

57
ear
•551
7.i Foto *gerador*
O fato gerador do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município (CTN, art. 32). Não a lei civil atual, mas a vigente na data da edição do Código Tributário Nacional, em cujos dispositivos restou definitivamente incorporada.
Sobre o conceito de bem imóvel lembramos o que foi dito a respeito do fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural, destacando que aquele imposto incide apenas sobre o bem *imóvel por natureza,* enquanto o imposto agora examinado incide sobre os bens imóveis *por natureza* e também sobre os imóveis *por acessão física.* Isto, em outras palavras, significa que o imposto sobre a propriedade territorial *rural* não incide sobre *edificações,* mas somente sobre a terra, enquanto o *urbano* incide sobre a terra e também sobre as edificações.
No Direito Civil, prédio tem um significado mais amplo, abrangendo não só as edificações, mas também o próprio terreno; mas assim não é no Direito Tributário, que utiliza a palavra *prédio* para designar apenas as edificações.
Também no que se refere ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é válido o que foi dito a respeito da tributação do domínio útil e da simples posse.
Aspecto importante no estudo dos impostos sobre a propriedade imobiliária é o que diz respeito à delimitação da zona urbana. Na verdade, essa delimitação implica disciplinar a própria discriminação de competências tributárias. Por isto, entendemos não ser legítima a alteração feita pelo Decreto-lei n. 57, de 18.11.1966, e pela Lei n. 5.858, de 12.12.1972, que modificou o mencionado decreto-lei. Em se tratando de disciplinar conflitos de competência tributária, o instrumento hábil é a *lei complementar.* Já na vigência da Constituição anterior era assim, por força de seu art. 18, § 1ü, e continua sendo assim atualmente, por força do estipulado no art. 146, inciso I, da Constituição Federal de 1988.
1.4 Alíquotas
As alíquotas do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana são fixadas pelos Municípios, sem que a Constituição Federal nem o CTN imponham qualquer limitação.
Mesmo assim, o Supremo Tribunal Federal, depois de haver considerado constitucional lei que instituiu alíquotas em função da área de terre-

nos pertencentes a um mesmo contribuinte (RMS n. 16.798-SP, publicado na *RTJ* 41/607), modificou esse entendimento e passou a considerar inconstitucional essa alíquota progressiva (Súmula n. 589).
Não obstante o respeito que temos pelas decisões do Supremo Tribunal Federal, divergimos do entendimento consubstanciado em sua Súmula n. 589, como está escrito em edições anteriores deste *Curso.* A nosso ver, nenhuma regra, quer da Constituição anterior, quer do CTN, impedia o estabelecimento de alíquotas progressivas para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Pelo contrário, essa técnica encontrava respaldo na regra do art. 160, inciso III, da Constituição Federal então vigente, que se reportava à função social da propriedade.
Em face da Constituição Federal de 1988 voltou a reinar divergência em torno da validade do IPTU progressivo. Em síntese, tem sido sustentado que o § 1" do art. 156 da vigente Constituição, segundo o qual o IPTU "poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade", não autoriza outra forma de progressividade para esse imposto além da prevista pela própria Constituição , em seu art. 182, § 4º, inciso II.
Não obstante defendida por tributaristas os mais eminentes, a tese não nos parece procedente.
Em primeiro lugar porque não é razoável admitir tenha a Constituição utilizado a norma do art. 156, § Iª, inutilmente, e a prevalecer a interpretação segundo a qual é inadmissível outra progressividade que não seja a do art. 182, § 4Q, a regra do art. 156, § Iº, restaria absolutamente inútil, podendo ser excluída do texto constitucional sem lhe fazer qualquer falta.
Não se diga que, prevalecendo nossa interpretação, restará inútil, supérflua, a norma do art. 182, § 4Q, inciso II. Na verdade, autorizando a progressividade sem qualquer especificação, a norma do art. 156, § 1°, poderia ser considerada insuficiente para autorizar a progressividade *em razão do tempo,* posto que, sem qualquer qualificação específica, a progressividade tem sido geralmente entendida como pertinente à base de cálculo. Além disto, se não autorizada por dispositivo constitucional expresso, a progressividade em razão do tempo poderia ser impugnada, ao argumento de que constitui verdadeira sanção de ato ilícito, sendo contrária, portanto, ao conceito de tributo. Assim, tem-se que a norma do art. 182, § 4D, teve a finalidade específica de afastar argumentos contrários àquela forma especial de progressividade.
Em segundo lugar porque não se pode deixar de ter em conta a técnica legislativa utilizada pelo constituinte de 1988. A Constituição de 1988 trata de cada assunto em seu lugar, podendo ser a relativa autonomia no trato, ali, de cada matéria facilmente demonstrada. Por isto, é importante

•32 ■

ts".'![1]

que essa autonomia seja considerada na interpretação do texto constitucional. É a presença do elemento sistemático, de notável valia para o her-meneuta.

Em terceiro lugar pode ser invocado ainda o elemento teleológico ou finalístico. Do ponto de vista da política urbana, pode-se entender que a propriedade cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais da urbanização, expressas no respectivo plano diretor. Isto, porém, não significa que não existam outras formas pelas quais a propriedade também tenha de cumprir sua função social, até porque a propriedade há de ser encarada como *riqueza* que é, e não apenas como elemento a ser tratado pelas normas de política urbana. Como *riqueza,* a propriedade cumpre sua função social na medida em que o seu titular contribui para o custeio das despesas públicas de forma mais equânime. Todos os tributos do sistema devem ser, quanto possível, graduados em função da capacidade econômica do contribuinte, e a progressividade inegavelmente atende melhor a esse preceito constitucional.

As duas posições são respeitáveis e contam com defensores os mais autorizados. Do que escrevemos acima resta evidente nossa preferência pela tese que sustenta a validade do IPTU progressivo, lese que, aliás, já sustentamos em artigo publicado no *Repertório IOB de Jurisprudência* 16/90.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, adotou a doutrina romanista que classifica os impostos em reais e pessoais, e decidiu que o IPTU, sendo um imposto real, não pode ser progressivo. A única progressividade admissível para esse imposto é, segundo o Supremo, aquela de natureza penal, prevista no art. 182, § 4ª, inciso II, da Constituição Federal, e desde que regulada em lei federal. Na prática, tem-se inviabilizado um excelente instrumento de redislribuição de riqueza.

Finalmente, com a Emenda n. 29, de 13.9.2000, a Constituição Federal passou a admitir que, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere seu artigo 182, § 4[L>], inciso II, o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel, e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Progressividade não se confunde com seletividade.

Progressivo é o imposto cuja alíquota cresce em função do crescimento de sua base de cálculo. Essa a progressividade ordinária, que atende ao princípio da capacidade contributiva. A progressividade no tempo é um conceito diverso. Nesta, que é instrumento da política urbana, a alíquota do imposto cresce em função do tempo durante o qual o contribuinte se mantém em desobediência ao plano de urbanização da cidade. Seja

como for, na progressividade tem-se que o imposto tem alíquotas que variam para mais em função de um elemento do fato gerador do imposto, em relação ao mesmo objeto tributado.
Seletivo, por sua vez, é o imposto cujas alíquotas são diversas em razão da diversidade do objeto tributado. Assim, o IPTU será seletivo se as suas alíquotas forem diferentes para imóveis diferentes, seja essa diferença em razão da utilização, ou da localização, ou de um outro critério qualquer, mas sempre diferença de um imóvel para outro imóvel.

1.5 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é o valor venal do imóvel (CTN, art. 33). Valor venal é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais. O preço, neste caso, deve ser o correspondente a uma venda à vista, vale dizer, sem incluir qualquer encargo relativo a financiamento.
À repartição competente cabe apurar o valor venal dos imóveis, para o fim de calcular o imposto, assegurado, entretanto, ao contribuinte o direito à avaliação contraditória, nos termos do art. 148 do CTN.
"Na determinação da base de cálculo", diz o parágrafo único do art. 33 do CTN, "não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade". Essa regra tem por fim evitar controvérsia a respeito do próprio conceito de imóvel por acessão física. Quis o CTN tornar indiscutível a exclusão dos bens de que trata o art. 43, inciso III, do Código Civil, que em certas circunstâncias poderiam ser confundidos com os imóveis por acessão física. Na verdade, porém, tal regra é perfeitamente dispensável, eis que os bens de que trata o art. 43, inciso III, do Código Civil são os denominados imóveis *por acessão intelectual,* e não se incluem na própria descrição do fato gerador do imposto, contida no art. 32 do CTN, não havendo, assim, como se pudesse admitir inclusão do valor destes na base de cálculo respectiva.

1.6 Contribuinte

Contribuinte do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título (CTN, art. 34).
Questionado já foi se, no caso de imóvel a respeito do qual fora celebrado contrato de promessa de compra e venda, o contribuinte é o proprietário ou o promitente comprador. Tratava-se de imóvel de autarquia

.11 j
!:!
Eir
lirí
«ar
federal, que o prometera vender a particulares. O Supremo Tribunal Federal decidiu que o imposto é ônus do proprietário e não do promitente comprador (Súmula n. 74).

Posteriormente, o Ato Complementam. 57, de 10.7.1969, estabeleceu, referindo-se às autarquias, que "os imóveis de propriedade destas prometidos à venda a particulares estão sujeitos ao ônus tributário, a cargo dos promitentes compradores, desde a data do contrato que serviu de base para a transação", e a Emenda Constitucional n. 1, de 17.10.1969, tratando da imunidade tributária das autarquias, estabeleceu que essa imunidade não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda (art. 19, § 1ª).

Entendemos que o contribuinte do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é o proprietário, se este reúne em seu patrimônio os dois domínios do imóvel. Se há enfiteuse, o contribuinte é o titular do domínio útil. E, finalmente, se alguém, com ânimo de proprietário, tem a posse do imóvel, faltando-lhe para ser proprietário apenas o título respectivo, então será esse titular da posse o contribuinte.

A regra a respeito do limitado alcance da imunidade das autarquias foi mantida pela vigente Constituição, que tem regra expressa segundo a qual a imunidade da pessoa jurídica de direito público — imunidade recíproca — não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel (art. 150, § 3º)-

1. 7 Lançamento

O lançamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é feito de ofício. As entidades da Administração tributária, no caso as Prefeituras, dispõem de cadastro dos imóveis e com base neste efetuam, anualmente, o lançamento do tributo, notificando os respectivos contribuintes para o seu pagamento.

2. Imposto sobre a transmissão "inter vivos" de bens imóveis e direitos a eles relativos

2.1 Competência

Esse imposto é da competência dos Municípios (CF, art. 156, inc. II). O imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos era, na Constituição anterior, da competência dos Estados (CF, art. 23, inc. I, e CTN, art. 35). A Constituição Federal de 1988, todavia, atribuiu aos

Municípios competência para instituir e cobrar imposto sobre transmissão *inter vivos,* a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão Tísica, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, inc. II).
Dispondo o Município do cadastro imobiliário, que se faz imprescindível à administração do TPTU, é razoável que a ele tenha sido atribuída também a competência para instituir e cobrar o imposto de transmissão de imóveis.
Não se incluem no âmbito desse imposto as transmissões em virtude de doações ou heranças, que sofrem a incidência de imposto estadual. Neste ponto o constituinte de 1988 não foi feliz. Melhor seria, do ponto de vista da Administração tributária, que também as transmissões de imóveis em virtude de doações e de heranças fossem tributadas pelos Municípios, pela razão acima indicada.
2.2 Função
A função do imposto de transmissão é predominantemente fiscal, vale dizer, a de obtenção de recursos financeiros para a Fazenda Pública.
2.3 Falo gerador
O imposto de transmissão tem como fato gerador a transmissão, *inter vivos,* a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.
A rigor, esse é o seu âmbito constitucional, estabelecido pelo art. 156, inciso II, da vigente Constituição Federal, dentro do qual o legislador municipal deve definir suas hipóteses de incidência. Aliás, por força do disposto no art. 146, inciso III, da Constituição Federal esse âmbito constitucional deve ser detalhado, explicitado, de sorte a evitar que os legisladores dos diversos Municípios brasileiros estabeleçam tratamentos diferentes, como atualmente se está verificando, com a lei de alguns Municípios colocando entre as hipóteses de incidência do ITBI a promessa de compra e venda, que nos parece estar fora do âmbito constitucional desse imposto.
Alguns Municípios definem a promessa de compra e venda como fato gerador do ITBI, e disso decorre importante implicação. Feita a promessa, consumado está o fato gerador, de sorte que acessões físicas que venham a ocorrer no imóvel, realizadas pelo promitente comprador, serão irrelevantes para a definição do imposto devido, ainda que este não tenha sido pago na época própria. Assim, se alguém faz promessa de venda de

um terreno, e o promitente comprador realiza uma edificação, não pode o Município cobrar o imposto sobre o valor desta, a pretexto de que somente com o registro imobiliário da venda é que se deu a transmissão do imóvel. Para fins tributários, por opção do legislador municipal, a transmissão deu-se com a promessa. A edificação foi feita, então, em terreno próprio do construtor, e, assim, não pode ser tida como objeto da transmissão.

Diversamente do que ocorria na vigência da Constituição anterior, agora é importante a distinção entre a transmissão em virtude de ato entre vivos e aquela que se opera por causa da morte. Também é importante a distinção entre a transmissão gratuita e a onerosa. E que o imposto já não incide sobre heranças e doações, sujeitas estas ao imposto estadual e específico.

A respeito do que seja imóvel por natureza vale lembrar o que foi dito em referência ao imposto sobre a propriedade territorial rural e ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Repita-se que imóveis por natureza são os indicados no inciso I, e imóveis por acessão física são os indicados no inciso II, ambos do art. 43 do Código Civil.

A transmissão da propriedade dos imóveis por acessão intelectual, definidos no art. 43, inciso III, do Código Civil, nào pode ser definida como hipótese de incidência do ITBI. Isto é da maior importância no momento em que se cogita da base de cálculo desse imposto.

Os direitos reais sobre bens imóveis cuja transmissão está sujeita ao imposto são os indicados na lei civil (Código Civil, arts. 695, 713, 742, 746 e 749). Também na lei civil encontram-se definidos os direitos reais de garantia cuja transmissão não enseja a incidência do imposto.

Não incide, outrossim, esse imposto sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (CF, art. 156, §2°, inc. I).

Os §§ Iº a 4º do art. 37 do Código Tributário Nacional, recepcionados pela vigente Constituição, estabelecem regras definidoras do alcance da limitação constitucional acima referida.

Na transformação de sociedades o imposto não incide simplesmente porque não ocorre transmissão de propriedade de bens ou direitos, implicando apenas mudança do tipo societário.

Os conceitos de transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades encontram-se nos arts. 220, 227 e 228 da Lei n. 6.404, de 15.12.1976, que trata das sociedades por ações mas é aplicável subsidiarianiente às demais formas de sociedades, mercantis e civis. Tais conceitos não podem

ser alterados pela lei, posto que utilizados pela Constituição para limitar a competência tributária. O art. 110 do CTN, que tem eleito meramente didático, é invocável.
Registre-se, porque de fato ocorreu recentemente, a pretensão de cobrança do ITB1 sobre a venda de ações de sociedade anônima, proprietária de imóveis. Tal pretensão não tem nenhum fundamento jurídico. É absolutamente improcedente e, no passado, quando o imposto era da competência dos Estados, já fora repelida pela jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal. A transferência das ações ou quotas de uma sociedade comercial, na verdade, transfere a titularidade da pessoa jurídica, não os bens que integram o patrimônio desta, não se fazendo por isto anotação nenhuma no registro imobiliário competente. Os imóveis que pertencem à pessoa jurídica não são o objeto da transmissão.

2.4 Alíquotas

A alíquota do imposto de transmissão é fixada em lei ordinária do Município competente. Na vigência da Constituição anterior não podia exceder "os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal, por proposta do Presidente da República na forma prevista em lei" (art. 23, § 2[L1]). Na Constituição de 1988 inexiste regra autorizando tal limitação relativamente a esse imposto. Apenas em relação ao ISS pode a lei complementar federal estabelecer alíquotas máximas (CF, art. 156, § 3[fl], inc. I).

2.5 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (CTN, art. 38). Não é o preço de venda, mas o valor venal. A diferença entre *preço* e *valor é* relevante. O preço é fixado pelas partes, que em princípio são livres para contratar. O valor dos bens é determinado pelas condições do mercado. Em princípio, pela lei da oferta e da procura.
Em se tratando de imposto que incide sobre a transmissão por ato oneroso, tem-se como ponto de partida para a determinação de sua base de cálculo na hipótese mais geral, que é a compra e venda, o preço. Este funciona, no caso, como uma *declaração* de valor feita pelo contribuinte, que pode ser aceita, ou não, pelo fisco, aplicando-se, na hipótese de divergência, a disposição do art. 148 do CTN.
Não se inclui na base de cálculo do ITB1 o valor dos imóveis por acessão intelectual, definidos no art. 43. inciso III, do Código Civil, porque tal inclusão implicaria tributar aqueles imóveis, o que não é admissível, porque a transmissão da propriedades deles não se encontra no âmbito constitucional do imposto e, assim, não pode ser pelo mesmo atingida.

Kit. i

Si»'»

Outro aspecto importante no que diz respeito à base de cálculo do ITBI é o que se refere a acessões físicas no imóvel colocadas pelo adqui-rente, na condição de promitente comprador, ou mesmo pelo adquirente que ainda não fez o registro do título aquisitivo no cartório competente. O fato gerador está consumado pela celebração do contrato de compra e venda, independentemente de sua formalização nos termos do Direito Civil. Por isto mesmo a base de cálculo é o valor venal do imóvel efetivamente vendido. Não daquele existente no momento em que se formaliza a transmissão da propriedade.

Muitas empresas dedicadas à construção de edifícios compram terrenos e neles constróem sem que tenham antes formalizado a transmissão da propriedade do terreno. Quando procuram formalizar aquela transmissão, no registro imobiliário competente, surpreendem-se com a exigência, absolutamente indevida, do ITBI calculado sobre o valor do terreno com a edificação.

2.6 Contribuinte

O contribuinte do imposto de transmissão é qualquer das partes na operação tributária, conforme dispuser a lei (CTN, art. 42). Lei do Município competente para instituir o imposto.

Na prática, paga o imposto quem mais interesse tiver na operação. De resto, em se tratando de ato entre vivos, tudo não passa de uma questão contratual.

A definição legal de quem seja o contribuinte, neste caso, só tem relevância para situação excepcional, na qual tenha sido feito o contrato sem a estipulação de quem pagará o imposto. Neste caso, havendo divergência entre os contratantes, há de prevalecer o estabelecido na lei.

rir,

2. 7 Lançamento

O lançamento do imposto de transmissão é feito mediante declaração do contribuinte. A autoridade administrativa procede à avaliação do bem e calcula o tributo, expedindo a respectiva guia para recolhimento.

Como acontece com os tributos em geral, também esse imposto pode ser objeto de lançamento *de oficio,* quando constatada a ocorrência de seu fato gerador sem que o respectivo pagamento tenha sido efetuado.

2.8 Considerações especiais

O imposto de transmissão já foi apontado como exemplo de tributo cujo pagamento se verifica antes da ocorrência do respectivo fato gerador.

Cuidava-se, com isto, de justificar a cobrança antecipada do imposto de circulação de mercadorias referente a cervejas e refrigerantes. Na verdade, porém, as situações não se confundem. O imposto de transmissão, cobrado antes da lavratura da escritura de compra e venda do imóvel, é pago por vontade das partes interessadas na formalização de um negócio jurídico já efetuado. Não se pode confundir o negócio jurídico com a sua formalização, o ato com o seu instrumento.
É certo que, no Direito Civil, a transmissão da propriedade imóvel no caso da compra e venda, por exemplo, somente se verifica pela inscrição, no competente Registro de Imóveis, do título respectivo. Entretanto, desde o momento em que comprador e vendedor convencionaram a compra e venda já se admite que produza efeitos, mesmo antes de convenientemente formalizada.
Aliás, mesmo no âmbito do Direito Civil não se pode considerar a transcrição do título no Registro Imobiliário como ato isolado. Essa transcrição não é mais do que um ato final de uma série, que se iniciou e se desenvolveu, como acontece com os contratos em geral, consumando-se, a final, com o registro.
E claro que a lei civil havia de definir o instante em que se deve considerar a transmissão consumada. Este momento é o da transcrição do título no Registro de Imóveis. Todavia, desde que as partes convencionaram a compra e venda, o tributo já pode ser recolhido, tendo em vista que os atos restantes constituem mera formalização, para efeitos civis.
Exatamente por isto é que sustentamos, ao estudar a base de cálculo desse imposto, que o valor das edificações feitas pelo adquirente, na condição de promitente comprador, ou pelo adquirente que simplesmente não formalizou no registro imobiliário o contrato de compra e venda, não pode ser incluído na base de cálculo do imposto.
Ressalte-se que considerar configurado o fato gerador do imposto antes do registro do contrato de compra e venda no registro imobiliário não quer dizer que esse fato gerador esteja configurado com o contrato de promessa de compra e venda. O que efetivamente transmite a propriedade é o contrato de compra e venda. Não o de promessa, que é instituto com efeitos bem definidos no Direito Privado e não se confunde com o contrato de compra e venda.

3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza

3.1 Competência

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou simplesmente imposto sobre serviços-ISS, é da competência dos Municípios (CF/88, art.

m

.?:-,

156, inc. 111). Substituiu, com a Reforma Tributária feita pela Emenda n. 18, de 1965, o antigo imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte de receita tributária municipal.

O Superior Tribunal de Justiça vinha entendendo que competente para a cobrança do 1SS seria o Município em cujo território ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador. Com essa orientação jurisprudencial, a pretexto de interpretar o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68, vinha declarando implicitamente sua inconstitucionalidade.

A Lei Complementar n. 116/2003 manteve a regra de competência do art. 12 do Decreto-lei n. 406/68, embora tenha ampliado as exceções a essa regra. Em seu art. 3D estabeleceu que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.

Na determinação de qual seja o Município competente para a cobrança do 1SS é de grande importância sabermos o que se deve entender por *estabelecimento prestador do serviço.*

Para esse fim, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações — sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (Lei Complementar n. 116/2003, art. 4º).

itan

5

3.2 Função

O ISS tem função predominantemente fiscal. E importante fonte de receita tributária dos Municípios. Embora não tenha alíquota uniforme, não se pode dizer que o ISS seja um imposto seletivo. Muito menos se pode dizer que o ISS tenha função extrafiscal relevante.

Infelizmente, muitos Municípios não o arrecadam por falta de condições administrativas.

3.3 Fato gerador

O âmbito do ISS, nos termos do art. 156, III, da vigente Constituição, compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na com-

petência tributária estadual, definidos em lei complementar da União. O fato gerador desse imposto é o descrito em lei ordinária do Município, dentro, obviamente, de seu âmbito constitucional.
Em face do disposto no art. 146, inciso III, alínea "a", cabe à lei complementar estabelecer normas gerais a respeito do fato gerador dos impostos, entre os quais o imposto sobre serviços de qualquer natureza.
Segundo a Lei Complementar n. 116/2003, o imposto sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da Lista anexa à referida lei, ainda que tais serviços não constituam a atividade preponderante do prestador (art. 1Q). Nos termos da referida lei, o ISS incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço (Lei Complementar n. 116/2003, art. lü, § 3o).
Como se vê, pretende-se que o ISS incida sobre serviços públicos — o que constitui verdadeiro absurdo, pois implica onerar o custo destes, que, por serem serviços públicos, devem ser prestados ao usuário final pelo menor preço possível, pois se destinam a atender a necessidades essenciais da população.
A pretensão de cobrar ISS onerando serviços públicos bem demonstra que os governantes não têm o menor respeito pelo Direito, cujos princípios violam freqüentemente na ânsia de arrecadar somas cada vez maiores de recursos financeiros, sempre insuficientes para cobrir os custos sempre crescentes da atividade estatal.
O fato gerador do imposto — insista-se neste ponto — é definido pela lei municipal; mas essa definição há de respeitar os limites fixados pela lei complementar, que, por seu turno, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição que atribui competência aos Municípios.
A propósito da definição, pelo legislador do Município, da hipótese de incidência do ISS, séria polêmica surgiu entre os tributaristas mais eminentes, sustentando uns o caráter meramente exemplificativo da prefalada lista de serviços, enquanto outros asseveravam o seu caráter taxativo.
O Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a lista é taxativa, mas, erroneamente, admitiu sua aplicação analógica. Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada lista, que tem a mesma natureza de norma definidora do fato gerador do tributo. Não bastasse o princípio da legalidade, temos norma expressa no Código Tributário Nacional a dizer que

"o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei" (art. 108, § 1º).
Mesmo com o advento da vigente Constituição Federal não terminou a controvérsia, que agora gira em torno da interpretação do inciso III de seu art. 156, assim expresso: "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".
Conhecemos e respeitamos manifestações de eminentes tributaristas no sentido de que a *lei complementar* à qual se reporta o dispositivo constitucional em questão não pode limitar a competência tributária dos Municípios. Assim, entretanto, não pensamos.
A nosso ver, em face da norma acima transcrita, é induvidoso que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar *defina.* Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar.
Há quem sustente que a Lei Complementar n. 56 é desprovida de validade, porque aprovada mediante voto de liderança, o que não seria admissível em se tratando de lei complementar. A tese é consistente. A Constituição exige para aprovação de lei complementar o *quorum* qualificado, a maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional.
Tal exigência não nos parece compatível com o denominado voto de liderança. De todo modo, se entendermos que a referida lei complementar não é válida, e que a legislação anterior, instituidora da questionada lista, também não prevalece, então não restará outra solução a não ser esperar que uma lei complementar defina os serviços a serem tributados pelos Municípios.
Da mesma forma que a União Federal não pode tributar as *grandes fortunas* sem que a lei complementar defina o que como tal se há de entender, também os Municípios não podem tributar os serviços de qualquer natureza que não tenham sido definidos em lei complementar.
A prestação do serviço, para ser tributável, há de ser remunerada, mesmo que a exigência de caráter profissional da prestação possa ser posta em dúvida em face das inovações introduzidas pela Lei Complementar n. 116/2003.
Os serviços tributáveis são os constantes da Lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, que os enumera de forma exaustiva.
O Supremo Tribunal Federal, com razão, já decidiu que o ISS não incide na locação de bens móveis.

Na linguagem comum "serviço é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho" *(Dicionário Houaiss,* I[a] ed., Objetiva, Rio de Janeiro, 2001, p. 2.559).
Na linguagem jurídica em geral — anota Maria Helena Diniz — *serviço* quer dizer "o exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva" *(Dicionário Jurídico,* Saraiva, São Paulo, 1998, p. 311).
A locação de serviços e a locação de bens constituem instituto de Direito Privado, e a diferença entre esses dois institutos deve ser vista também no âmbito do Direito Tributário. Não é razoável negar-se o caráter meramente pedagógico do art. 110 do Código Tributário Nacional, que, a rigor, nem precisaria existir, embora se tenha de reconhecer o importantíssimo serviço que o mesmo tem prestado ao Direito brasileiro.
Não é necessário que o conceito de *serviço* esteja no Direito Privado. Muito menos que ele esteja *definido* em norma do Direito Privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja — como está — na Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma da Constituição na qual está albergado.
Talvez por desconhecimento do julgado da Corte Maior, ou na tentativa de contorná-lo, o legislador incluiu na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 o item 3, incluindo entre os serviços de qualquer natureza, tributáveis pelos Municípios, os "serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres". E, com isto, deu lugar à continuação do questionamento, posto que o veto presidencial apenas excluiu desse item da Lista o que está definido no sub item 3.01 — isto é, a "locação de bens móveis".
Também a incidência do ISS sobre serviços públicos é discutível. Nada justifica seja onerado o custo de serviços que atendem a necessidades essenciais da população e que, por isto mesmo, constituem encargo dos Poderes Públicos.

3.4 Alíquotas

Os Municípios gozam de autonomia para fixar as alíquotas do ISS, mas a União poderá, por lei complementar, fixar alíquotas máximas para esse imposto (CF, art. 156, § 3[C], inc. I).
Nos termos do art. 8[Ü] da Lei Complementar n. 116/2003, a alíquota máxima do ISS é de 5%.

3.5 Base de cálculo

No estudo da base de cálculo do ISS deve-se considerar, em primeiro lugar, o tipo de contribuinte. Em se tratando de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo, podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, não se incluindo, entre esses fatores, a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho. É isto que, não obstante as impro-priedades de sua redação, está dito no art. 9°, § 1º, do Decreto-lei n. 406/ 68. E assim é que o citado dispositivo legal vem sendo entendido pelos diversos Municípios, como se verifica, por exemplo, do art. 59 do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro.

Sendo o imposto fixo, é impróprio falar-se de *alíquota* e de *base de cálculo,* pois não há o que calcular.

Em se tratando de serviços prestados por empresas, o imposto, que neste caso é proporcional, tem como base de cálculo o preço do serviço. É a receita da empresa, relativa à atividade de prestação de serviços tributáveis.

Em se tratando da prestação de serviços que envolvam o fornecimento de mercadorias, sujeito esse fornecimento ao ICMS, segundo previsto na lista acima referida, do valor da operação é deduzido o preço das mercadorias que serviu de base de cálculo do imposto estadual. Em se tratando de obras de construção civil é deduzido também o valor das subem-preitadas já tributadas pelo ISS.

Atenção especial merece a questão das sociedades de profissionais. Diz o art. 9º, § 3°, do Decreto-lei n. 406/68:

"Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto, na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável".

O propósito do legislador, como se vê, foi tributar cada um dos profissionais tomados individualmente, fazendo-se abstração da pessoa jurídica para fins de determinação do imposto. Assim, o imposto devido por essas sociedades corresponderá ao valor do imposto fixo multiplicado pelo número de profissionais que as integrem, como sócios, empregados, ou mesmo autônomos a elas consorciados para prestação de serviços, como é comum acontecer, especialmente na área de auditoria contábil.

Ocorre que a legislação dos Municípios tem disciplinado a questão de outra forma, como se existisse um terceiro tipo de contribuinte do imposto, como veremos a seguir.

A Lei Complementar n. 116/2003 não revogou os §§ 1" e 3^{U} do art. 9" do Decreto-lei n. 406/68, de sorte que as leis municipais não podem submeter os trabalhadores autônomos nem as sociedades de profissionais ao ISS calculado sobre o preço dos respectivos serviços. Permanecem tais contribuintes sujeitos à tributação fixa. Aliás, antes do final de 2003 já o Senado Federal aprovou nova lei complementar cuidando do assunto, com a qual ficará afastada a pretensão dos Municípios de tributar os citados contribuintes com ISS calculado sobre o preço dos serviços.

3.6 Contribuinte

O contribuinte do ISS é o prestador do serviço (Lei Complementar n. 116/2003, art. 5^{Q}).

Não constitui fato gerador do ISS a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados (Lei Complementar n. 116/2003, art. 2^{U}, inc. II).

Assim, podemos dizer que não são contribuintes do ISS os empregados, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos de sociedades e fundações, nem os sócios-gerentes e gerentes-delegados.

A norma explicitante, neste caso, não é norma de isenção, mas de não-incidência tributária. E, assim, é meramente exemplificativa, pois qualquer prestação de serviço que não seja realizada por empresa ou trabalhador autônomo não configura a hipótese de incidência, está fora dela e, portanto, configura hipótese de não-incidência.

Assim, o serviço prestado pelos membros dos conselhos de administração das sociedades anônimas, por exemplo, embora não indicados pela norma de não-incidência, não configura hipótese de incidência do ISS.

Neste contexto é de grande importância a distinção entre o trabalhador autônomo, que é contribuinte, e o trabalhador avulso, que não é contribuinte do ISS, e ainda a identificação do trabalhador eventual, e sua conseqüente posição relativamente a esse imposto.

Trabalhador autônomo é o que presta serviços por sua própria conta, tem condições para o desempenho de sua atividade sem subordinar-se àquele para quem trabalha. Sua prestação de serviços é, para ele prestador, permanente, mas em relação a determinada pessoa para a qual o serviço é prestado a prestação pode ser permanente ou eventual.

Trabalhador avulso é o que presta serviços com a intermediação do sindicato de sua categoria, regido por legislação específica. Ou, então, presta serviços na dependência daquele para quem trabalha, sem caracte-

rizar-se como empregado, apenas em razão da natureza eventual do serviço prestado.

Os Municípios de um modo geral incluíam nas suas legislações uma figura de contribuinte do ISS não prevista na legislação federal: a *sociedade de profissionais.* Na verdade, a referência feita a essa espécie de sociedade, pela legislação federal, diz respeito exclusivamente à forma de calcular o tributo.

Alguns Municípios instituíram também a figura do responsável tributário, atribuindo às pessoas para as quais sejam prestados serviços o dever de fazer a retenção e o recolhimento do ISS. Tal procedimento encontra amparo no art. 128 do CTN. Entretanto, não nos parece legítima a exigência no que se refere a trabalhadores avulsos, pois os serviços por estes prestados não constituem fato gerador do imposto. Também não nos parece legítima a exigência de que o imposto seja calculado à alíquota de 5% sobre o valor do serviço prestado.

Exemplifiquemos: se um advogado presta serviços a uma empresa e não comprova, ao receber seus honorários, que é inscrito como contribuinte do ISS, determina a legislação de alguns Municípios que a empresa deve descontar 5% desses honorários e recolhê-los, a título de ISS. Entendemos não ser legítima essa exigência porque, a pretexto de atribuir à empresa, no caso, a responsabilidade pelo recolhimento do ISS devido pelo advogado, o que se fez foi utilizar o imposto como se fora este penalidade, para punir o prestador do serviço pela inobservância de seu dever de inscrever-se no cadastro dos contribuintes.

A Lei Complementar n. 116/2003 diz que as leis dos Municípios e do Distrito Federal "poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atri-buindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais". Alterou, assim, de forma inadequada e inconseqüente o Código Tributário Nacional.

Se a lei municipal atribui ao tomador do serviço a responsabilidade pelo ISS correspondente, deve excluir dessa responsabilidade o prestador do serviço. A razão é simples. Não se justifica que o contribuinte, tendo sofrido o desconto do valor do imposto no preço do serviço — e, assim, suportado o ônus tributário —, seja, mesmo assim, responsável pelo correspondente pagamento. Isto implica fazê-lo suportar duplamente o mesmo ônus — o que, evidentemente, não é razoável.

Aliás, os responsáveis tributários como tais eleitos pelo legislador municipal "estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido,

multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a sua retenção na fonte" (Lei Complementar n. 116/2003, art. 6Q, § 1ü). Com mais razão, portanto, devem ser os contribuintes exonerados de qualquer responsabilidade nas hipóteses em que existirem responsáveis tributários eleitos pelo legislador municipal com o dever de fazer a retenção do imposto na fonte. Façam ou não essa retenção, eles são obrigados ao pagamento, não havendo razão, portanto, para responsabilização dos contribuintes.

3. 7 Lançamento

O lançamento do ISS é feito, em regra geral, por homologação, nos termos do art. 150 do CTN. Pode, evidentemente, ser objeto de lançamento de ofício, como acontece com qualquer tributo.

ÍS;

Capítulo VI CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

/. Conceito e natureza jurídica. 2. Função. 3. Espécies: 3.1 Contribuições cie intervenção no domínio econômico. 3.2 Contribuições cie interesse de categorias profissionais ou econômicas. 3.3 Contribuições de seguridade social. 3.4 Contribuições sociais gerais. 4. Competência. 5. Contribuintes. 6. Alíquotas e bases de cálculo. 7. Lançamento. 8. Considerações especiais. 9. Contribuição de iluminação pública.

5

1. Conceito e natureza jurídica

Com características ora de imposto, ora de taxa, as contribuições ditas paraestatais, ou sociais, ou de previdência, constituem para a doutrina jurídica, nacional e estrangeira, um ponto de intermináveis controvérsias.

No plano do Direito positivo brasileiro vigente, ou, por outras palavras e mais precisamente, em face da Constituição Federal de 1988, o conceito de contribuição social ganhou um elemento importante para sua formulação, e de notável relevo no pertinente à definição de limites do Poder de Tributar.

Realmente, segundo o art. 149 da vigente Constituição, *compete à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.* Isto significa dizer que essas contribuições sociais caracterizam-se pela correspondente finalidade. Não pela simples destinação do produto da respectiva arrecadação, mas pela finalidade de sua instituição, que induz a idéia de vinculação direta: a) do órgão do Poder Público incumbido da intervenção no domínio econômico; ou b) da entidade gestora dos interesses da categoria profissional ou econômica.

Pode parecer, da expressão literal do art. 149 da vigente Constituição, que tal dispositivo autoriza a União a instituir contribuições sociais que não são de intervenção no domínio econômico nem do interesse de categorias profissionais ou econômicas. Não nos parece, porém, que seja assim, porque a norma do art. 149 há de ser interpretada dentro do sistema

no qual se encarta e sem implicar o amesquinhamento das demais normas que o integram. Admitir uma espécie de contribuições sociais para cuja instituição bastaria a justificativa de um fim social é um equívoco, pois todo e qualquer tributo tem sempre, ou deve ter, finalidade social, de sorte que a finalidade social não pode ser uma elemento capaz de dar qualificação específica a uma contribuição. A finalidade social qualifica o gênero tributo. Não a espécie contribuições. Muito menos uma subespécie de contribuições.

Estabeleceu, ainda, o supracitado dispositivo constitucional que na instituição das contribuições sociais devem ser observadas as normas gerais do Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade, ressalvando, quanto a este último, a regra especial pertinente às contribuições de seguridade social.

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmen-te definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

É induvidosa, hoje, a natureza tributária dessas contribuições. Aliás, a identificação da natureza jurídica de qualquer imposição do Direito só tem sentido prático porque define o seu regime jurídico, vale dizer, define quais são as normas jurídicas aplicáveis. No caso de que se cuida, a Constituição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, com ressalva, quanto a este, das contribuições de seguridade, às quais se aplica regra própria, conforme veremos adiante.

Desprovida de interesse prático, portanto, restou a polêmica em torno da questão de saber se as contribuições sociais são, ou não, tributo.

2. Função

A função das contribuições sociais, em face da vigente Constituição, decididamente não é a de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros.

Neste sentido pode-se dizer que tais contribuições têm função para-fiscal, algumas, e extrafiscal, outras.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como as contribuições de seguridade social, ostentam nítida função parafiscal. Destinam-se a suprir de recursos financeiros entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que dispõem de orçamento próprio.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas devem constituir receita nos orçamentos das entidades representativas dessas categorias, enquanto as contribuições de seguridade social constituem receita no orçamento da seguridade, de que trata o art. 165, § 3[1'], da Constituição. São, portanto, nitidamente parafíscais.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, por seu turno, vinculam-se ao órgão do Poder Público incumbido de desenvolver ações intervencionistas, ou de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal na economia.

5. *Espécies*

Pelo que foi dito acima já é possível saber quantas e quais são as espécies de contribuições sociais abrigadas pela vigente Constituição Federal.

Na verdade as contribuições sociais constituem uma espécie do gênero tributo. A rigor, portanto, teríamos de dividi-las em subespécies. Preferimos, porém, fazer referência a elas como *gênero* e dividi-las em espécies, a saber: (a) contribuições de intervenção no domínio econômico, (b) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e (c) contribuições de seguridade social.

5.7 *Contribuições de intervenção no domínio econômico*

Esta espécie de contribuições sociais caracteriza-se por ser instrumento de intervenção no domínio econômico. É certo que todo e qualquer tributo interfere no domínio econômico. Mesmo o tributo considerado neutro, vale dizer, com função predominantemente fiscal, posto que a simples transposição de recursos financeiros do denominado setor privado para o setor público, que realiza, configura intervenção no domínio econômico. Por isto se há de entender que a intervenção no domínio econômico que caracteriza essa espécie de contribuições sociais é apenas aquela que se produz com objetivo específico perseguido pelo órgão estatal competente para esse fim, nos termos da lei.

A finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extra-fiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico.

A finalidade interventiva dessas contribuições, como característica essencial dessa espécie tributária, deve manifestar-se de duas formas, a saber: (a) na função da própria contribuição, que há de ser um instrumento

da intervenção estatal no domínio econômico, e ainda, (b) na destinação dos recursos com a mesma arrecadados, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição.

Não se venha argumentar que a destinação do produto da arrecadação é irrelevante para a determinação da natureza jurídica específica do tributo. Realmente é assim, nos termos do art. 4ª do CTN. Ocorre que esse dispositivo tem de ser interpretado no contexto em que está encartado. Como o Código Tributário Nacional não trata de contribuições de intervenção no domínio econômico, é compreensível que as suas normas não sejam sempre adequadas a essa espécie tributária.

Ocorre que a contribuição de intervenção no domínio econômico tem perfil constitucional próprio. Ela não se destina a suprir os cofres públicos de recursos financeiros necessários para o custeio das atividades ordinariamente desenvolvidas pelo Estado. Ela não é um instrumento de arrecadação de meios financeiros, simplesmente. É um instrumento de intervenção no domínio econômico.

No Direito Brasileiro podemos dizer que todos os tributos têm os seus âmbitos constitucionais. Em lace do âmbito constitucional de cada tributo é que ele se individualiza e se faz diferente dos demais.

Ao determinar que compete exclusivamente à União instituir contribuições de intervenção no domínio econômico (CF de 1988, art. 149), a Constituição dotou a União de um instrumento para a prática de intervenções no domínio econômico, e não de um instrumento simplesmente arre-cadatório de recursos financeiros. Esse instrumento deve ser usado em consonância com os demais dispositivos da mesma Constituição que cuidam da intervenção no domínio econômico. Sua utilização para outros fins configura violação à Constituição, caracterizada pelo desvio da finalidade a que se referem especialmente os cultores do Direito Administrativo.

A instituição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico pressupõe, assim, a possibilidade jurídica da intervenção, que se define em face das normas da Constituição, e também a necessidade da intervenção, que se define em face das circunstâncias econômicas excepcionais presentes na ocasião.

A intervenção não consubstancia atividade normal, ordinária, permanente, do Estado. Ela é atividade excepcional, e por isto mesmo temporária, tendente a corrigir distorções em setores da atividade econômica.

Assim, a lei que institui uma contribuição de intervenção no domínio econômico há de definir sua hipótese de incidência no estreito campo da atividade econômica na qual vai atuar como instrumento de intervenção estatal. E há de indicar expressamente a destinação dos recursos a serem

arrecadados, que evidentemente não pode ultrapassar o âmbito da atividade interventiva.
Admitir a instituição de tributo sobre quaisquer fatos de relevância econômica com o nome de "contribuição de intervenção no domínio econômico" e sem essas características essenciais é admitir a total destruição do sistema constitucional tributário, com supressão das limitações constitucionais ao poder tributar e da própria Federação. E admitir que a União fique liberada para substituir aos poucos os impostos que arrecada para partilhar com os Estados e Municípios por contribuições não sujeitas a essa partilha, e até para invadir a competência tributária daqueles, superpondo contribuições ditas de intervenção no domínio econômico aos impostos estaduais e municipais.
Infelizmente o caminho para tais abusos parece ter sido aberto com a Emenda Constitucional n. 33, de 2001. Se o Supremo Tribunal Federal não fizer valer a Constituição, as contribuições de intervenção no domínio econômico serão transformadas em instrumento ordinário de arrecadação de recursos financeiros para a União, com evidente prejuízo para o Estado Brasileiro.
Sr?
ll»
3.2 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas
A contribuição social caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização des-"■ nitegoria, fornecendo recur-os fir° '^ros para a manutenção de e-fi-dade associativa.
Não se trata, é bom insistir neste ponto, de destinação de recursos arrecadados. Trata-se de vinculação da própria entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, com o contribuinte. O sujeito ativo da relação tributária, no caso, há de ser a mencionada entidade.
A esta conclusão se chega através da interpretação do art. 149, combinado com o art. 8Ü, inciso IV, da vigente Constituição. Realmente, este último dispositivo estabelece que *a assembléia geral fixará a contribuirão que, em se tratando de categoria orofissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.* A contribuição prevista em lei, no caso, é precisamente a contribuição social a que se refere o art. 149, restando claro, portanto, que a ressalva está a indicar a entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, como credora das duas contribuições. Uma, a contribuição fixada pela assem-
_.J.ia geral, de natureza não u.jutáriu . outra, prevista em Li, com ..i-

damento no art. 149 da Constituição, é a espécie de contribuição social de f
que se cuida. , <

Há quem sustente que a contribuição referida no art. 8^{U}, inciso IV, da •>
Constituição Federal é uma espécie de tributo, em relação à qual não se ><
aplica o princípio da legalidade. Não nos parece que seja assim. Preferimos entender que se trata de contribuição de natureza não tributária, em • tudo idêntica à contribuição cobrada por qualquer associação civil.

3.3 Contribuições de seguridade social

As contribuições de seguridade social constituem a espécie de contribuições sociais cujo regime jurídico tem suas bases mais bem definidas na vigente Constituição.

Realmente, o art. 195, incisos I, II e III, e seu § 6º, e ainda os arts. 165, § $5^{Ü}$, e 194, inciso VII, fornecem as bases do regime jurídico dessa importantíssima espécie de contribuições sociais.

Nos termos do art. 165, § $5^{Ü}$, inciso III, "o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da Administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público", ganhou autonomia. Tal orçamento já não se confunde com o orçamento do Tesouro Nacional, e sua execução não constitui atribuição do Poder Executivo, posto que a *seguridade social* há de ser organizada com base em princípios constitucionalmente estabelecidos, entre os quais destaca-se o "caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comuniüaue, t n especial de trabalhadores, empresários e aposentados" (art. 194, parágrafo único, inc. VII).

Por outro lado, estabelece o art. 195, cujos incisos I e II tiveram redação alterada pela Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998, que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I — do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

■' f
:?.
-Si i
1 »"

II — do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III — sobre a receita de concursos de prognósticos.

Antes da alteração introduzida pela Emenda Constitucional n. 20/ 1998, nos incisos I e II do art. 195 da Constituição, o âmbito constitucional das contribuições de seguridade social estava bem definido. Agora, muito fica a depender do que estabelecer a lei ordinária, especialmente quanto à equiparação à empresa de outras entidades.

Seja como for, entende-se que as contribuições de seguridade social caracterizam-se pelo fato de ingressarem *diretamente* naquele orçamento a que se refere o art. 165, § 5^{o}, inciso III, da Constituição Federal.

As contribuições, com as quais os empregadores, os trabalhadores e os administradores de concursos de prognósticos financiam *diretamente* a seguridade social, não podem constituir receita do Tesouro Nacional precisamente porque devem ingressar *diretamente* no orçamento da seguridade social. Por isto mesmo, lei que institua contribuição social com fundamento no art. 195 da Constituição Federal indicando como sujeito ativo pessoa diversa da que administra a seguridade social viola a Constituição.

Ressalte-se que não se trata de saber qual o destino das contribuições de seguridade social. Não se trata, apenas, de um problema de Direito Financeiro. Trata-se de saber quem é o sujeito ativo dessas contribuições — e, a nosso ver, o sujeito ativo das mesmas é a entidade responsável pela gestão do orçamento a que se refere o art. 165, § 5^{U}, inciso III, da CF. Em outras palavras, o INSS, autarquia que ganhou o patamar constitucional e que deve ser aperfeiçoada de modo a realizar completamente o preceitua-do no art. 194 da Constituição.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal decidiu ser possível a cobrança da Cofins e da CSL pela União, que atuaria como simples intermediária, e repassaria os recursos correspondentes ao INSS. Em conseqüência, ditas contribuições foram convertidas em verdadeiros impostos, dos quais a União repassa para o INSS apenas o necessário para cobrir o déficit orçamentário daquela autarquia, que seria superavitária se lhe fosse permitido arrecadar todas as contribuições que Constituição de 1988 atribuiu à seguridade social.

3.4 Contribuições sociais gerais

Questão de grande relevo e atualidade consiste em saber se a União pode, com fundamento no art. 149 da Constituição, instituir contribuições que não sejam de intervenção no domínio econômico, nem de interesse de

categorias profissionais ou econômicas, nem de seguridade social. Contribuições de uma quarta espécie, que poderiam ser chamadas de "contribuições sociais gerais".
É certo que uma interpretação simplesmente literal do art. 149 pode autorizar uma resposta afirmativa. E tal resposta, infelizmente, já vem contando com o apoio do Supremo Tribunal Federal. Não nos parece, porém, razoável admitir essa espécie de contribuições sociais, porque isto implica admitir uma fonte de recursos que, fora do alcance de muitas das limitações constitucionais ao poder de tributar, e como instrumento exclusivo da União Federal, terminará por destruir o sistema tributário nacional e a própria federação.

4. Competência

Nos termos do art. 149 da Constituição Federal, compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais. O parágrafo único desse mesmo dispositivo, porém, permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam contribuição, a ser cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.
Assim, as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas são privativas da União. Também assim as contribuições de seguridade social a serem cobradas de quem não seja servidor do Estado-membro, do Distrito Federal ou do Município.
Aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios compete instituir e cobrar contribuição destinada ao custeio de sistemas de previdência e assistência social, de seus servidores.
As contribuições de seguridade social são instituídas pela União Federal, mas só quem as pode arrecadar é a pessoa, necessariamente distinta da União Federal por força do disposto no art. 194, parágrafo único, inciso VII, a quem caiba administrar a seguridade social. Somente tal pessoa tem capacidade para ser sujeito ativo da relação tributária, no pertinente às contribuições sociais, como tivemos oportunidade de demonstrar em estudo publicado no *Repertório IOB de Jurisprudência* (n. 18/89, 2ª quinzena de julho de 1989).
A Emenda Constitucional n. 39, de 19.12.2002, introduziu na Constituição o art. 149-A, atribuindo aos municípios competência para instituir contribuição destinada ao custeio da iluminação pública. Voltaremos ao assunto no final deste capítulo, onde faremos algumas considerações em torno da contribuição em tela.

8'»"

S

5. Contribuintes

A identificação de quem seja o sujeito passivo das contribuições sociais, como em princípio ocorre com qualquer tributo, depende do exame da hipótese de incidência de cada uma delas, especificamente consideradas. Em se tratando de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, é razoável entender-se que o contribuinte deve ser a pessoa, física ou jurídica, integrante da categoria profissional ou econômica. Pessoa que não integra qualquer uma dessas categorias não deve ser compelida a contribuir *no interesse* das mesmas.

Em se tratando de contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuinte há de ser o agente econômico submetido à intervenção. A Constituição Federal nada esclarece a respeito, de sorte que o exame da hipótese de incidência, definida na lei ordinária, é de decisiva relevância.

Finalmente, em se tratando de contribuições de seguridade social, tem-se de considerar que a própria Constituição cuidou de definir, ao delinear o âmbito dessas contribuições, quem pode ser colhido pelo legislador como sujeito passivo das mesmas.

Assim, nos termos do art. 195, incisos I, II e III, da vigente Constituição, antes da Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998, delas podiam ser contribuintes (a) os empregadores, (b) os trabalhadores e (c) os administradores de concursos de prognósticos.

Empregador é aquele como tal definido pela legislação trabalhista. Não obstante respeitáveis manifestações, inclusive jurisprudenciais, em sentido diverso, entendemos que o conceito de empregador não pode ser ampliado para alcançar todos os que pagam remuneração por serviços prestados sem vínculo empregatício. Não se trata de interpretar a Constituição com base na lei ordinária, mas de impedir que esta modifique os conceitos por aquela utilizados. O conceito de empregador utilizado pela Constituição é conceito conhecido, porque já determinado pelo legislador ordinário muito antes da vigente Constituição, cujo texto, utilizando-o, emprestou-lhe a supremacia própria dos dispositivos constitucionais. Admitir a modificação por lei ordinária de conceitos utilizados em dispositivos constitucionais é eliminar a supremacia desses dispositivos, que poderão ser modificados pelo legislador ordinário mediante o artifício da redefinição de conceitos.

Trabalhador é todo aquele que presta serviços, seja a empregador, seja a pessoa com a qual não mantém vínculo empregatício. Por isto mesmo o trabalhador autônomo e o avulso são contribuintes da Previdência Social. Em relação a ele a Constituição não definiu o suporte para a exigência da contribuição, mas é razoável entender-se que esta há de incidir sobre a remuneração percebida em razão de seu trabalho. Não pode a con-

tribuição cobrada do trabalhador ter base em qualquer outra coisa que não seja essa remuneração, posto que é ela que o qualifica como trabalhador.
Administrador de concurso de prognósticos é todo aquele que administra a realização de qualquer dos jogos mantidos ou permitidos pelo Poder Público, tais como a loteria esportiva, a loto e a sena.
Com a Emenda Constitucional n. 20, de 1998, foram alterados os incisos I e II do art. 195, com incrível ampliação do âmbito das contribuições de seguridade social. Foi quebrada a lógica do sistema em nome do aumento da arrecadação, que segundo as autoridades do Governo se faz necessário em virtude do enorme déficit da Previdência. Na verdade, porém, esse déficit resulta da apropriação, pelo Tesouro Nacional, das contribuições previdenciárias mais significativas, vale dizer, a Cofins e a CSL.

6. Alíquotas e bases de cálculo

A diversidade de alíquotas e bases de cálculos das contribuições sociais nos impede de mencioná-las aqui. Indicaremos, apenas, aquelas relativas às duas contribuições que reputamos mais importantes, a saber, a contribuição social criada pela Lei n. 7.689, de 15.12.1988, com modificações introduzidas pela legislação posterior, especialmente pelas Leis ns. 8.981, 20.1.1995, 9.065, de 20.6.1995, e 9.430, de 27.12.1996, e a contribuição denominada *Cofins,* instituída pela Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991.
A primeira incide sobre o lucro das pessoas jurídicas, tal como o imposto de renda, com ligeiras diferenças. Sua base de cálculo está assim definida:
"Art. 2". A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda.
§ 1[D]. Para efeito do disposto neste artigo:
a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades a base cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:
1) exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
2) exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

3) exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 2º, do Decreto-lei n. 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;

4) adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

§ 2º. No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a 10% (dez por cento) da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea "b" do parágrafo anterior."

A alíquota dessa contribuição era inicialmente de 8% (oito por cento), tendo sido elevada para 10% (dez por cento).

Mais recentemente, a Lei n. 8.981/95, com as modificações introduzidas pela Lei n. 9.065/95, dispôs: "Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n. 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei". E a Lei n. 9.430/96 determinou: "Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei". O art. 29 dessa última Lei determinou que a apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido corresponderá "(...) à soma dos valores: I — de que trata o art. 20 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II — os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período".

A contribuição denominada *Cofins,* que substituiu o contestado Fin-social, tem como base de cálculo o faturamento das empresas. Sua alíquota, atualmente, é de 3% (três por cento).

Ressalte-se, mais uma vez, que as contribuições criadas com fundamento no art. 195, inciso I, da vigente Constituição não podem ter como sujeito ativo a própria União Federal, posto que o referido dispositivo constitucional autoriza a instituição de contribuição para a seguridade social, que tem autonomia orçamentária.

Infelizmente, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a arrecadação da Cofins e da CSL pode ser feita pelo Tesouro Nacional, que seria mero intermediário e faria o repasse dos valores arrecadados para o INSS.

Ninguém tem notícia desse repasse, que tudo indica não vem ocorrendo, e por isto o déficit da autarquia previdenciária é cada dia maior.

7. Lançamento

O lançamento das contribuições sociais é feito, em regra, por homologação. O sujeito passivo antecipa o pagamento respectivo sem que a autoridade administrativa tenha examinado os elementos com base nos quais foi a mesma calculada.

Como ocorre com os tributos em geral, também essas contribuições podem ser objeto de lançamento de ofício.

8. Considerações especiais

Não obstante inconstitucionais as contribuições criadas pela União, com suposto fundamento no art. 195, inciso I, da Constituição Federal, para integrarem o orçamento do Tesouro Nacional, continuam elas a ser arrecadadas pelo Tesouro Nacional, em flagrante violação ao disposto no art. 165, § 5º, combinado com o art. 194, parágrafo único, inciso VII, da Constituição Federal, que determinam tenha a seguridade social orçamento próprio e gestão descentralizada.

Não pode prevalecer, como sustentam alguns, por ignorância ou má fé, o princípio da unidade orçamentária. Esse princípio não pode sobrepor-se à Constituição Federal, que estabeleceu de forma diferente exatamente para superar tal princípio, que ficou restrito às contas do Tesouro e das autarquias comuns. Não se aplica à seguridade social, que se tornou uma autarquia de nível constitucional por força dos supra citados dispositivos.

Desgraçadamente o Supremo Tribunal Federal, em momento de rara infelicidade, chancelou o abuso praticado pelas autoridades do Poder Executivo federal, ávidas de recursos financeiros, e para as quais é indiferente o destino dos pobres, velhos e doentes, em favor dos quais o constituinte de 1988 lançou as bases jurídicas para e edificação de um dos mais modernos e avançados, senão o mais moderno e avançado sistema de seguridade do mundo.

A desinformação de muitos, e o descaso dos poucos que efetivamente decidem, está destruindo a obra do constituinte de 1988, e tudo leva a acreditar que, em breve, as contribuições sobre o faturamento e sobre o lucro serão transformadas em impostos, a engordar as burras do Tesouro Nacional.

O exame dos balanços gerais da União revela que as contribuições de previdência, cujo total representava, em 1989, apenas 34% da receita

li, ■■■Eií i t'' ·
■ !'■•*
'1 ftlh

tributária, passou a oscilar entre 110% e 121% nos anos de 1990 até 1994. Em 1995 a arrecadação dessas contribuições correspondeu a mais de 148% da receita tributária. Em outras palavras, as contribuições de previdência corresponderam, em 1995, a quase vez e meia de tudo quanto a União arrecadou com todos os seus tributos.

Como se pode acreditar que a Seguridade Social esteja falida ?

É mais razoável acreditar-se que as receitas desta, arrecadadas pelo Tesouro Nacional, sob as vistas complacentes do Supremo Tribunal Federal, estejam sendo desviadas para outras finalidades.

E, o que é ainda mais grave, que as autoridades do governo utilizam-se do argumento de que a seguridade social, especialmente a área da saúde pública, está carente de recursos, para obter o apoio na criação de novos tributos, como aconteceu com a CPMF, porque a sensibilidade dos contribuintes não lhes permite recusar recursos para esse segmento do Estado. Segmento que desgraçadamente continuará carente, em virtude de inevitáveis desvios, prestando-se, apenas, como argumento para seguidos aumentos da carga tributária.

9. Contribuição de iluminação pública

A Emenda Constitucional n. 39, de 19.12.2002, introduziu na Constituição o art. 149-A, atribuindo aos municípios competência para instituir contribuição destinada ao custeio da iluminação pública.

Algumas questões, porém, poderão ser suscitadas, entre as quais as de saber se uma contribuição pode ter fato gerador próprio de outra espécie tributária, restando identificada simplesmente pelo nome adotado, e a de saber se a contribuição em tela poderá ser cobrada na fatura de energia elétrica tendo o seu pagamento como condição para o pagamento da tarifa correspondente.

O fato de haver a norma, inserida na Constituição pela Emenda n. 39, dito ser facultada a cobrança da aludida contribuição na fatura de energia elétrica, com certeza não quer dizer que possa o pagamento daquela contribuição ser colocado como condição para o pagamento da conta de energia elétrica.

Realmente, uma coisa é a cobrança da contribuição ser feita na fatura de consumo de energia elétrica. Outra, bem diversa, é a exigência do pagamento da contribuição como uma condição para o pagamento da fatura de energia.

Como o não-pagamento da fatura de consumo de energia elétrica autoriza a concessionária do serviço a interrompê-lo, colocar o pagamento

da contribuição como condição para o pagamento da fatura de consumo de energia seria dar ao sujeito ativo da obrigação tributária um meio violento, que exclui o devido processo legal e atropela o direito de defesa do contribuinte contra eventual cobrança indevida. Meio de cobrança que, por isto mesmo, não tem sido admitido para os tributos em geral.

Capítulo VII TAXAS

1. Conceito de taxa. 2. Fato gerador: 2.1 Poder de polícia. 2.2 Serviço público. 3. Base de cálculo. 4. Competência para instituir e cobrar taxas. 5. Distinção entre taxa e preço público.

1. Conceito de taxa

Enquanto o imposto é uma espécie de tributo cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (CTN, art. 16), a taxa, pelo contrário, tem seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Por isto é que se diz, reproduzindo idéia de A. D. Giannini *(Istituzioni di Diritto Tributário,* Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1948, p. 39), que a taxa é um tributo *vinculado.* A primeira característica da taxa, portanto, é ser um tributo cujo fato gerador é vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Esta característica a distingue do imposto, entretanto não basta para sua identificação específica, porque também a contribuição de melhoria tem seu fato gerador vinculado a atividade estatal específica. Acrescente-se, pois, que a taxa é vinculada a serviço público, ou ao exercício do poder de polícia.

Bastante divulgada é a idéia de que a taxa é um tributo contrapresta-cional, vale dizer, o seu pagamento corresponde a uma contraprestaçao do contribuinte ao Estado, pelo serviço que lhe presta, ou pela vantagem que lhe proporciona. Não nos parece que seja assim. Pelo menos não nos parece que exista necessariamente uma correlação entre o valor da taxa cobrada e o valor do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou ainda da *vantagem* que o Estado lhe proporcione. Entendemos até que a instituição e cobrança de uma taxa não têm como pressuposto essencial *um proveito,* ou *vantagem,* para o contribuinte, individualmente. O essencial, na taxa, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado. A atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral. Por isto mesmo, o serviço pú-

blico cuja prestação enseja a cobrança da taxa há de ser específico e di-visível, posto que somente assim será possível verificar-se uma relação entre esses serviços e o obrigado ao pagamento da taxa. Não é necessário, porém, que a atividade estatal seja vantajosa, ou resulte em proveito do obrigado. É esta a lição de Giannini (obra e local citados). Preferimos, portanto, excluir do conceito de taxa a idéia de contraprestação, não obstante o maior respeito que temos pelas opiniões divergentes.
Taxa, em síntese, *é espécie de tributo cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte.* Isto é o que se pode extrair do disposto no art. 145, inciso II, da Constituição Federal e no art. 77 do Código Tributário Nacional.
2. Fato gerador
O fato gerador da taxa é sempre uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Indica-o a Constituição Federal, que, embora não descreva a hipótese de incidência do tributo, estabelece o âmbito dentro do qual o legislador pode fazê-lo, e neste sentido estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir "taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis. prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição" (art. 145, inc. II). Essa mesma indicação é feita pelo CTN, em seu art. 77.
Resulta claro do texto constitucional que a atividade estatal específica relativa ao contribuinte, à qual se vincula a instituição da taxa, pode ser (a) o exercício regular do poder de polícia ou (b) a prestação de serviços ou colocação destes à disposição do contribuinte.
Tem-se, portanto, que o fato gerador da taxa envolve sempre os conceitos de poder de polícia e de serviço público, que se situam no âmbito do Direito Administrativo. Aliás, não poderia mesmo ser de outro modo, pois ao Direito Administrativo cabe o disciplinamento das atividades estatais, e não há dúvida de que tanto o exercício do poder de polícia como o serviço público constituem atividades tipicamente estatais.
2.1 Poder de polícia
O CTN, em seu art. 78, definiu: "Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em

razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos". E no parágrafo único esclareceu: "Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder".

A rigor, segundo autorizados doutrinadores, poder de polícia não é atividade da Administração. É poder do Estado. Deve ser exercido mediante produção legislativa. A Administração Pública, com fundamento nesse poder, e dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico, exerce *atividade de polícia.* O que o CTN define como poder de polícia, no dispositivo supratranscrito, na verdade é *atividade de policia.* Prevaleceu, no Código, a terminologia mais difundida.

Fica a observação, apenas para fins didáticos, posto que o rigor ter-minológico deve ser sempre um objetivo a ser alcançado, embora se reconheça que a linguagem é um precaríssimo instrumento de transmissão de idéias.

Antes do advento do CTN, já os administrativistas conceituavam poder de polícia como a faculdade discricionária da Administração Pública de restringir e condicionar o exercício dos direitos individuais com o objetivo de assegurar o bem-estar geral.

Exercendo o poder de polícia, ou, mais exatamente, exercitando atividade fundada no poder de polícia, o Estado impõe restrições aos interesses individuais em favor do interesse público, conciliando esses interesses.

Reconhecemos a dificuldade de conceituar tanto o que seja bem-estar geral como o que seja interesse público. Mesmo assim, e sem preocupação com o rigor científico, tentaremos uma demonstração: se alguém encontra trafegando nas ruas um veículo sem freios, ou dirigido por motorista não habilitado, apenas procura resguardar-se de alguma conseqüência danosa que isto lhe possa acarretar, mas não assume o ônus de impedir o tráfego do veículo naquelas condições. Cada pessoa, individualmente, tem interesse em que tal fato não aconteça; entretanto, esse interesse não é de tal porte que a leve a assumir o ônus de defendê-lo. Quando muito, levará o fato ao conhecimento da autoridade competente, E ao Estado compete adotar as providências cabíveis na defesa do bem-estar geral ou do interesse público afetados. Assim, entendemos que o interesse é pú-

blico quando nenhum indivíduo é seu titular e, por isto mesmo, ninguém, individualmente, sinta-se com o dever de assumir o ônus de defendê-lo, embora todos reclamem sua defesa.
O poder de polícia, ou, mais exatamente, a atividade de polícia, manifesta-se das mais diversas maneiras. O art. 78 do CTN reporta-se ao interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Essa enumeração, como se vê, é assaz abrangente. Há quem sustente ser a mesma de caráter taxativo. Ainda assim, em face da plasticidade dos conceitos empregados, sua abrangência é praticamente ilimitada. Desde que se possa vislumbrar um interesse público, pode o Estado utilizar o seu poder de polícia para protegê-lo.
Como exemplos de taxas nas quais o fato gerador é o exercício do poder, ou da atividade de polícia, podem ser citadas a taxa de licença para localização e funcionamento, cobrada por diversos municípios brasileiros de quem quer se estabelecer com qualquer atividade empresarial; a taxa de licença para publicidade, cobrada dos que utilizam os denominados *on-tdoors* e outras placas ou faixas com anúncios; a taxa de licença para construções ou edificações, entre outras.

2.2 Serviço público

Diversamente do que fez em relação a *poder de polícia,* o CTN não estabeleceu o que se deve entender por serviço público. Os administrati-vistas, em cujo campo de estudos situa-se esta matéria, não chegaram ainda a um acordo sobre o que seja serviço público.
Ao nível de nosso *Curso* e para o efeito de situar o problema da cobrança de taxas, podemos entender por serviço público *toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e deforma direta, necessidades coletivas.* Não se confunde com o poder de polícia porque é sempre atividade prestacional de natureza material.
Para que o serviço público possa servir como fato gerador de taxa, deve ser (a) específico e divisível; (b) prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição; e, finalmente, (c) utilizado, efetiva ou potencialmente, pelo contribuinte.
Não é fácil definir o que seja um serviço público *especifico e divisível.* Diz o Código que os serviços são *específicos* quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de ne-

h

13

15»

br,

cessidade públicas, e *divisiveis* quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários (art. 79, incs. II e III). Não obstante estejam tais definições contidas em dispositivos separados, cuida-se de duas definições inseparáveis, no sentido de que um serviço não pode ser *divisível* se não for *específico.* Não tem sentido prático, portanto, separar tais definições, como a indicar que a taxa pode ter como fato gerador a prestação de um serviço público *específico* ou de um serviço público *divisível.* Aliás, isto decorre do próprio dispositivo constitucional, que se refere a serviço específico e divisível.

Seja como for, certo é que as definições legais em referência praticamente em nada contribuem para a solução dos problemas práticos relativos às taxas. Constituem, porém, indicações úteis, a serem trabalhadas pela doutrina e pela jurisprudência.

Quando se trate de atividade provocada pelo contribuinte, individualmente, como acontece, por exemplo, no caso do fornecimento de certidões ou da prestação de atividade jurisdicional, parece induvidoso o caráter específico e divisível do serviço. Por outro lado, serviço como o de iluminação pública, por exemplo, não nos parece ser específico nem divisível, posto que é usufruível por todos de forma indistinta.

Entende-se como *prestado* ao contribuinte o serviço que este utiliza efetivamente, e *posto à disposição* do contribuinte aquele por este apenas potencialmente utilizável. Os serviços consideram-se utilizados pelo contribuinte (a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; e (b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento (CTN, art. 79, inc. I).

Se o serviço não é de utilização compulsória, só a sua utilização efetiva enseja a cobrança de taxa. Se a utilização é compulsória, ainda que não ocorra efetivamente essa utilização a taxa poderá ser cobrada. Em qualquer caso é indispensável que a atividade estatal, vale dizer, o serviço público específico e divisível, encontre-se em efetivo funcionamento. Em outras palavras, é condição indispensável para a cobrança da taxa a efetiva existência do serviço à disposição do contribuinte.

Segundo o parágrafo único do art. 77 do CTN, a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impostos. É de toda evidência que a taxa não pode ter fato gerador idêntico ao de um imposto, pois a diferença entre as duas espécies tributárias reside precisamente na diferença da natureza dos respectivos fatos geradores. Assim, inteiramente desnecessária é a restrição contida no referido dispositivo legal, porquanto, com ou sem ela, nenhuma taxa poderia ter fato gerador idêntico ao de um imposto.

3. Base de cálculo r

¡ As taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos. Tal res- ;
trição, com pequenas variações redacionais, vem sendo posta no texto *.
constitucional desde 1965, com a Emenda n. 18 à Constituição de 1946. Não \'
obstante, a jurisprudência, inclusive e especialmente do Supremo Tribunal Federal, admitiu a cobrança da taxa de melhoramento dos portos-TMP, cuja '
base de cálculo era o *valor comercia!* das mercadorias que transitavam pelos portos brasileiros, quando se sabe que os impostos de importação e de exportação têm por base de cálculo o *preço normal* dessas mercadorias.

Na Constituição anterior constava a restrição, assim: "Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos" (art. 18, § *2ª).* A Constituição Federal de 1988 repetiu a vedação com fórmula tecnicamente mais adequada, ao dizer que "as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos" (art. 145, § *2ª).* Na verdade, não é preciso que determinada grandeza *tenha servido para incidência de impostos.* Nem que tenha servido para o cálculo de um imposto qualquer. Basta que seja própria, vale dizer, seja adequada para o cálculo de impostos. Se a grandeza é própria, ou adequada, para o cálculo de imposto, é porque não é pertinente à atividade estatal, mas à vida do contribuinte. Logo, não lendo pertinência à atividade estatal, que constitui o fato gerador da taxa, não poderá ser sua base de cálculo.

Insistimos em que o dispositivo é, em princípio, desnecessário, justi-ficando-se sua inclusão no texto constitucional apenas para fins didáticos, com a finalidade especial de evitar continuem a ser instituídos sob a denominação de taxas verdadeiros impostos.

As taxas geralmente são estabelecidas em quantias prefixadas. Não se há de falar, nestes casos, de base de cálculo, nem de alíquota. Mas pode ocorrer que o legislador prefira indicar uma base de cálculo e uma alíquota. Pode ainda ocorrer que a determinação do valor da taxa seja feita em função de elementos como, por exemplo, a área do imóvel, como acontece com a taxa de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial. Nestes casos, é possível dizer-se que o cálculo é feito mediante aplicação de alíquota específica.

A ausência de critério para demonstrar, com exatidão, a correspondência entre o valor da maioria das taxas e o custo da atividade estatal que lhes constitui fato gerador não invalida o entendimento pelo qual o valor dessa espécie tributária há de ser determinado, ainda que por aproximação e com uma certa margem de arbítrio, tendo-se em vista o custo da ativida-

r*
5»
de estatal à qual se vincula. A não ser assim a taxa poderia terminar sendo verdadeiro iriposto, na medida em que seu valor fosse muito superior a esse custo.

Realmente, a especificidade da taxa reside em que seu fato gerador é uma atividade estatal especifica relativa ao contribuinte. Essa idéia de vin-culação do fato gerador da taxa a uma atividade estatal específica restaria inteiramente inútil se pudesse o legislador estabelecer critério para a determinação do valor da taxa desvinculado totalmente do custo da atividade estatal à qual diz respeito. A diferença entre taxa e imposto seria simples questão de palavras.

Aliás, até mesmo nos impostos é evidente que o fato gerador é determinante dos critérios de determinação do valor respectivo. A base de cálculo e a alíquota de um imposto nada mais são do que aspectos de seu fato gerador. Aspectos que servem para lhe dimensionar o valor. Por isto mesmo não se pode admitir que um imposto, tendo como fato gerador a propriedade de um imóvel, tenha seu valor determinado em função de elementos outros que não digam respeito ao valor desse imóvel. Se um imposto tem como fato gerador a renda, é evidente que os critérios de determinação do valor desse imposto estão necessariamente relacionados à renda, e assim por diante.

Assim, portanto, o valor da taxa, seja fixado diretamente pela lei, seja estabelecido em função de algum critério naquela estabelecido, há de estar sempre relacionado com a atividade estatal específica que lhe constitui o fato ger°'1or. Nada justifica uma taxa cuja arrecadação total em determinado período ultrapasse significativamente o custo da atividade estatal que lhe permite existir.

Isto, porém, nada tem a ver com a destinação do produto da arrecadação, que é, sabemos todos, irrelevante para a determinação da natureza jurídica específica dos tributos (CTN, art. 4º, inc. II). Não importa o que o ente público tributante vai fazer com o produto da arrecadação da taxa, para que ela seja taxa. Nem com o produto da arrecadação de um imposto, para que este seja imposto. Nem com o produto da arrecadação de uma contribuição de melhoria, para que esta tenha a natureza jurídica específica de contribuição de melhoria.

4. Competência para instituir e cobrar taxas

Competente para instituir e cobrar taxa é a pessoa jurídica de Direito público que seja competente para a realização da atividade à qual se vincule o iui~ geia !or respectivo. Sabe-se quo a tax. . .. iLuto vinculado, vaie

dizer, o seu fato gerador é sempre ligado a uma atividade estatal. Assim, a entidade estat?[1] competente para o desempenho da atnidade é competente, por conseqüência, para instituir e cobrar a taxa correspondente.

O CTN, em seu art. 80, estabelece: "Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público". E, ainda que não existisse tal estipulação, assim teria de ser. A regra é simplesmente explicitante.

Ao Direito Constitucional e ao Direito Administrativo cabe a definição das atribuições de cada uma das pessoas jurídicas de Direito público. No âmbito dessas disciplinas, portanto, se há de examinar a questão da competência para instituição e cobrança das taxas, que é simples decorrência da competência para o exercício da atividade a que se vinculem.

Em matéria de taxas, como se vê, não se pode cogitar da questão da discriminação de rendas tributárias. Ou, mais exatamente, não existe no âmbito do Direito Tributário o problema da discriminação de rendas no que se refere às taxas.

E importante observar que, enquanto a competência residual em matéria de impostos pertence à União Federal (CF, art. 154, inc. I), em se tratando de taxas essa competência residual é dos Estados, pois a estes, de acordo corn -■ ;irt [?]5, § l[u], da Constituição Federal, <"~[r]> conferidas as competências que não lhes sejam vedadas pela própria Constituição. Aos Estados são conferidas, assim, atribuições residuais. A elas corresponde a competência residual para o desempenho de atividades e, em decorrência, para a instituição de taxas a estas vinculadas.

5. *Distinção entre taxa e preço público*

Quanto à remuneração pelo uso ou pela aquisição da propriedade de bens do Est?do, é pacífico o entendimento: a receita é um *preço.* Nunca uma *taxa.* O problema se situa na área dos serviços, onde diversos critérios têm sido apontados pelos estudiosos da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro para estabelecer a distinção entre *taxa* e *preço.* Um desses critérios seria a compulsoriedade, sempre presente em relação à taxa, e ausente em relação ao preço, que seria facultativo. Há, porém, quem sustente a existência de preços obrigatórios, assim como há quem afirme a ex;.,.êncki.....>;;: - facultativas. O Supreir, Trib.i: ' ";deral já fixou en-

Mi'
llt», i l'
tendimento pelo qual: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu".

A maioria dos autores ensina que a taxa corresponde ou está ligada a uma atividade estatal *especifica* relativa ao contribuinte. Justifica-se, assim, a taxa pelo exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviço público, atividades privativas, próprias, do Estado. Nem todo serviço público, porém, seria atividade especificamente estatal. O preço público, assim, seria a remuneração correspondente a um serviço público não especificamente estatal, vale dizer, uma atividade de natureza comercial ou industrial.

Acontece que a definição do que seja atividade específica do Estado enseja divergências insuperáveis. Aquilo que em determinado lugar considera-se atividade própria do Estado em outros lugares pode não ser assim considerado. E até em um mesmo lugar hoje pode ser considerado atividade própria do Estado aquilo que o não era ontem.

Não é fácil, nos domínios da Ciência das Finanças, estabelecer a diferença entre taxa e preço público. No âmbito jurídico, porém, a questão se resolve em admitir-se que a distinção entre atividade própria do Estado e atividades que podem ser exercidas por particulares há de ser formulada no plano político, vale dizer, há de ser fixada pelo Legislativo. Assim, admite-se que a lei estabeleça a fronteira entre a taxa e o preço, instituindo o que se pode entender como *taxa por definição legal.* Assim, temos que:

a) se a atividade estatal situa-se no terreno próprio, específico, do Estado, a receita que a ela se liga é uma *taxa;*

b) se a atividade estatal situa-se no âmbito privado, a receita a ela vinculada deve ser um *preço;*

c) havendo dúvida, pode a lei definir a receita como *taxa* ou como *preço.*

O importante é entender-se que, se a lei denominou a receita como *taxa,* vinculou esta ao regime jurídico tributário. Tal receita ficará, portanto, sujeita aos princípios constitucionais da tributação, entre os quais o da legalidade e o da anterioridade da lei ao exercício financeiro da respectiva cobrança.

O *tributo,* por sua própria definição legal, é prestação pecuniária *compulsória* (CTN, art. 3^{U}). Logo, sendo a taxa uma espécie de tributo, é também compulsória. Não tem sentido, pelo menos no Direito positivo brasileiro, falar-se em taxa facultativa. Isto, porém, há de ser entendido em seus devidos termos. Sendo o fato gerador da taxa um serviço daque-

les que, no dizer do art. 79, inciso I, alínea "b", são de utilização compulsória, então o pagamento da taxa efetivamente é simples decorrência de encontrar-se o contribuinte em condições de poder utilizar o serviço, ainda que o não faça. Se, porém, o fato gerador da taxa for a efetiva utilização do serviço, aí o contribuinte poderá fugir ao respectivo pagamento, bastando que o não utilize. Daí não se poderá concluir que a taxa é facultativa. Também do imposto pode-se fugir, bastando que se evite a situação que configura o respectivo fato gerador.

Ocorre que a fuga ao pagamento da taxa, pela não utilização do serviço, deixa desatendida a necessidade respectiva, que por outro meio não poderá ser satisfeita.

O que caracteriza a remuneração de um serviço público como taxa ou como preço público é a compulsoriedade, para a taxa, e a facultativfda-de, para o preço, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal. Importante, porém, é a compreensão adequada, que se há de ter, do que sejam essa compulsoriedade e essa facultatividade.

A título de exemplo, imaginemos a necessidade que se tem de energia elétrica. Se o ordenamento jurídico nos permite atender a essa necessidade com a instalação de um grupo gerador em nossa residência, ou estabelecimento industrial ou comercial, então a remuneração que o Estado nos cobra pelo fornecimento de energia é um preço público, pois não somos juridicamente obrigados a utilizar o serviço público para a satisfação de nossa necessidade. Embora nos seja mais conveniente a utilização do serviço público, do ponto de vista econômico ou por outra razão qualquer, do ponto de vista rigorosamente jurídico nada nos impede de, por outro meio, atender à necessidade de energia elétrica. A remuneração que pagamos pelo serviço de fornecimento de energia elétrica, portanto, não é compulsória. Por outro lado, se há norma jurídica proibindo a instalação de grupo gerador ou unidade de captação de energia solar em residências ou estabelecimentos comerciais ou industriais, de sorte que o atendimento da necessidade de energia elétrica por qualquer outro meio que não seja o serviço público torna-se impossível *sem violação da ordem jurídica,* tem-se que a utilização do serviço, e por isto mesmo o pagamento da remuneração correspondente, é compulsória. Neste caso, essa remuneração correspondente é taxa.

O mesmo pode ser dito do serviço de água e esgoto. Se há norma proibindo o atendimento da necessidade de água e de esgoto por outro meio que não seja o serviço público, a remuneração correspondente é taxa. Se a ordem jurídica não proíbe o fornecimento de água em pipas, nem o uso de fossas, nem o transporte de dejetos em veículos de empresas especializadas, nem o depósito destes em locais para esse fim destinados pelo

íi[1]

tor,
Poder Público, ou adequadamente construídos pela iniciativa privada, então a remuneração cobrada pelo serviço público de fornecimento de água e esgoto é preço público. Se, pelo contrário, existem tais proibições, de sorte a tornar o serviço público o único meio de que se dispõe para o atendimento da necessidade de água e de esgoto, então a remuneração respectiva será taxa.

Essa é a conclusão a que se chega da análise de memorável acórdão do Supremo Tribunal Federal que apreciou questão relativa à cobrança de remuneração pela coleta de lixo do então Estado da Guanabara. Como a legislação daquele Estado proibia o uso de todo e qualquer meio para o atendimento da necessidade de livrarem-se as pessoas do lixo produzido em suas residências ou em suas atividades profissionais, tornando obrigatório, assim, o uso do serviço prestado pela empresa estatal criada para esse fim, a remuneração que vinha sendo cobrada como preço público foi considera como taxa pela Corte Maior.

É importante compreender o fundamento dessa idéia.

Se a ordem jurídica obriga a utilização de determinado serviço, não permitindo o atendimento da respectiva necessidade por outro meio, então é justo que a remuneração correspondente, cobrada pelo Poder Público, sofra as limitações próprias dos tributos. O contribuinte estará seguro de que o valor dessa remuneração há se ser fixado por critérios definidos em lei. Terá, em síntese, as garantias estabelecidas na Constituição.

Por outro lado, se a ordem jurídica não obriga a utilização do serviço público, posto que não proíbe o atendimento da correspondente necessidade por outro meio, então a cobrança da remuneração correspondente não ficará sujeita às restrições do sistema tributário. Pode ser fixada livremente pelo Poder Público, pois o seu pagamento resulta de simples conveniência do usuário do serviço.

A liberdade que tem o Poder Público na fixação do preço público, sem a necessidade de lei a estabelecer os critérios para a determinação do valor devido, corresponde a liberdade do cidadão de utilizar, ou não, o serviço correspondente. De um lado, ao Poder Público é autorizado fixar o valor devido mediante ato administrativo — vale dizer, ato de autoridade do Poder Executivo; e, do outro, o contribuinte é liberado para utilizar, ou não, o serviço, de acordo com suas conveniências. Se o contribuinte não tem essa liberdade, porque é compulsória a utilização do serviço, o Poder Público estará igualmente limitado pela ordem jurídica no pertinente aos critérios para a fixação do valor a ser cobrado, que será um tributo.

Capítulo VIII CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

I. Conceito. 2. Função. 3. Fato gerador. 4. Cálculo. 5. Requisitos para cobrança. 6. Lançamento. 7. Distinção entre contribuição de melhoria e taxa.

1. Conceito

O Código Tributário Nacional, que é repleto de definições, não definiu a contribuição de melhoria. Em seu art. 81, todavia, encontram-se os elementos necessários a essa definição, como se encontravam no art. 191 da Emenda n. 18, de 1965, e se encontram no art. 18, inciso II, da Constituição Federal de 1967, com redação que lhe deu a Emenda n. 1, de 1969.

A destinação do produto da arrecadação ao custeio da obra pública não é elemento essencial à caracterização da contribuição de melhoria. O art. 81 do Código Tributário Nacional há de ser interpretado em consonância com o art. 4" do mesmo Código. O elemento sistemático da interpretação é muito importante.

A contribuição de melhoria tem caracterização especial, e por isto mesmo foi tratada como espécie de tributo, distinta do imposto e da taxa. Há, é verdade, manifestações doutrinárias em sentido oposto, mas no sistema tributário brasileiro prevaleceu a corrente doutrinária que sustenta ter a contribuição de melhoria caracterização própria, que a distingue das demais espécies tributárias.

Recorde-se que na sistemática do Código Tributário Nacional os tributos em geral podem ser *não vinculados,* aqueles cujo fato gerador não se liga a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (os impostos), e *vinculados,* aqueles cujo fato gerador está ligado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (as taxas e a contribuição de melhoria). Tem-se, portanto, que os impostos não se confundem com as taxas, nem com a contribuição de melhoria, porque o seu fato gerador não se liga a nenhuma atividade estatal específica, enquanto o tato gera-

dor da taxa e o fato gerador da contribuição de melhoria ligam-se a alguma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

A contribuição de melhoria, portanto, é uma espécie de tributo *vinculado,* vale dizer, tributo cujo fato gerador está ligado a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Este conceito, porém, também se aplica à taxa. Adiante cuidaremos da distinção que se pode estabelecer entre a taxa e a contribuição de melhoria. Por enquanto, para a formulação do conceito de contribuição de melhoria, diremos apenas que esta espécie tributária tem como elemento essencial de seu fato gerador a valorização imobiliária.

Em face destas considerações, podemos dizer que a *contribuição de melhoria é um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública.*

É possível, porém, formularmos outro conceito de *contribuição de melhoria,* levando em consideração a sua finalidade específica, como instrumento de realização do ideal de justiça. Todos devem contribuir para o atendimento das necessidades públicas, na medida da capacidade econômica de cada um. Para tanto o Poder Público arrecada os tributos e aplica os recursos correspondentes. Nestas aplicações são incluídos os investimentos em obras públicas, e destas muita vez decorre valorização de imóveis. Não é justo, então, que o proprietário do imóvel valorizado em decorrência da obra pública aufira sozinho essa vantagem para a qual contribuiu toda a sociedade. Por isto o proprietário do imóvel cujo valor foi acrescido é chamado a pagar a contribuição de melhoria, com a qual de certa forma repõe no Tesouro Público o valor ou parte do valor aplicado na obra.

Considerado este aspecto, podemos então formular outro conceito. Podemos dizer que a *contribuição de melhoria é o tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas.*

O primeiro desses dois conceitos leva em consideração o ordenamento jurídico objetivamente, sem perquirição em torno da finalidade dessa espécie tributária.

O segundo, destaca sua finalidade redistributiva.

Mesmo os que consideram que a Ciência do Direito não se ocupa da finalidade, devendo considerar as normas do sistema, objetivamente, negar não podem a consideração da finalidade como elemento útil para a adequada compreensão da especificidade da contribuição de melhoria.

Assim, podemos reunir os dois conceitos precedentes, dizendo que *a contribuição de melhoria é a espécie de tributo cujo fato gerador é a va-*

lorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis.

2. Função

A função da contribuição de melhoria é *fiscal,* mas tem ela também importante função redistributiva. A arrecadação de recursos financeiros para cobrir os custos da obra pública pode ser considerado um de seus objetivos, mas a destinação dos recursos arrecadados não é relevante para a definição dessa espécie de tributo. Aliás, a destinação dos recursos decorrentes da arrecadação de um tributo, sabemos todos, é irrelevante para a determinação de sua natureza jurídica específica. O *ser fiscal,* ou *extra-fscal,* é irrelevante para a determinação da espécie tributária. Por isto mesmo não se está afirmando ser a função fiscal elemento definidor da contribuição de melhoria.

Ao lado de sua função fiscal deve ser destacada, como função específica da contribuição de melhoria, o restabelecimento da equidade em termos de aplicação dos recursos públicos, conforme já explicado foi ao estudarmos o conceito dessa espécie tributária.

3. Fato gerador

O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização do imóvel do qual o contribuinte é proprietário, ou enfiteuta, desde que essa valorização seja decorrente de obra pública. Prevalece, no Direito brasileiro, o *critério do beneficio.*

Não é a realização da obra pública que gera a obrigação de pagar contribuição de melhoria. Essa obrigação só nasce se da obra pública decorrer valorização, isto é, se da obra pública decorrer aumento do valor do imóvel do contribuinte.

Estabelece o art. I[a] do Decreto-lei n. 195, de 24.2.1967: "A contribuição de melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas".

Em face dessa disposição legal alguém poderá dizer que o *acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas* constitui fato gerador da contribuição de melhoria mesmo que esse acréscimo não seja decorrência da obra pública, mas de outro fator qualquer, coincidentemente ali presente. Tal entendimento, po-

rém, além de não ser compatível com o art. 2[U] do mesmo Decreto-lei n. 195, adiante transcrito, é afastado também pelo art. 81 do CTN, segundo o qual a valorização imobiliária, para gerar a contribuição de melhoria, há de ser uma decorrência da obra pública.

0 art. *2ª* do citado Decreto-lei n. 195 diz que:

"Será devida a contribuição de melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

1 — abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II — construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III — construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV — serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V — proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'águas e irrigação;

VI — construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII — construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII — aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico."

A relação das obras públicas feita pelo dispositivo legal acima transcrito é taxativa, isto é, uma obra que não tenha sido ali indicada não ensejará a cobrança dessa espécie tributária, pelo menos por parte da União Federal. Todavia, a descrição ali feita é bastante abrangente, de sorte que dificilmente se poderá ter uma obra pública que na mesma não esteja contida.

Diferentemente das anteriores, que a propósito da contribuição de melhoria referiam-se a valorização de imóveis, a Constituição Federal de 1988 simplesmente atribuiu competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir "contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas" (art. 145, inc. III). Em face disto, há quem cogite da possibilidade de haver contribuição de melhoria independentemente de valorização imobiliária. Seria bastante a obra pública. Isto é um despautério que desmerece qualquer exame. Demonstra simplesmente o

inteiro desconhecimento da contribuição de melhoria, sua origem e sua finalidade específica.
Entretanto, diante de tantos despautérios que se têm visto em matéria de tributação, não podemos afastar a possibilidade até de ter havido, na citada mudança do texto constitucional, o propósito de ensejar aquele absurdo entendimento, que por isto mesmo vamos examinar.
Em primeiro lugar lembramos que a vigente Constituição recepcionou a legislação anterior, e o fez, aliás, expressamente, quanto à matéria tributária (art. 34, § 5U, do ADCT). Assim, enquanto não alteradas por normas do mesmo nível hierárquico, continuam em vigor as disposições do Código Tributário Nacional e do Decreto-lei n. 195, o que de pronto afasta a possibilidade de instituição de contribuição de melhoria sem valorização imobiliária.
Resta, porém, a questão de saber se é possível, com alteração do Código e da lei ordinária, tal forma de tributação.
A contribuição de que se cuida é *de melhoria.* Isto significa dizer exatamente que ela está ligada a uma melhoria, que corresponde precisamente ao incremento de valor do imóvel daquele que será o obrigado a seu pagamento.
Não é razoável contribuição *de melhoria* se não há *melhoria* alguma. E não se trata, como poderia parecer aos menos informados, de simples questão terminológica. O nome da espécie tributária em questão está intimamente ligado à sua finalidade específica, que, como já foi demonstrado, é a de evitar a injusta apropriação individual de uma valorização imobiliária decorrente de obra pública, que por ser pública foi realizada com os recursos do Tesouro Público e deve beneficiar a todos, sem privilégios. A contribuição de melhoria é precisamente o instrumento adequado para que o proprietário do imóvel valorizado reponha, em favor da coletividade, no Tesouro Público o que foi por este gasto na obra, na medida, tanto quanto possível exata, do incremento de valor auferido.
E induvidosa, portanto, a impossibilidade jurídica de contribuição de melhoria sem valorização imobiliária. Um tributo que, com esse nome, seja instituído, indecentemente, de *melhoria,* será verdadeiro *imposto,* e assim, salvo o exercício da denominada competência residual, com as limitações a ela inerentes, será inconstitucional.
4. Cálculo
A contribuição de melhoria relativa a cada imóvel é determinada tomando a parcela do custo da obra, cujo custeio deva ser feito pelos contribuintes, e fazendo-se o rateio desta pelos imóveis situados na zona beiie-

Üí[1]

I?

5?

ficiada, em função dos respectivos fatores individuais de valorização (CTN, art. 82, § 1°).

O valor da contribuição a ser paga por cada contribuinte não poderá ser superior ao acréscimo de valor do imóvel respectivo, nem o total das contribuições arrecadadas poderá ser superior ao custo da obra (CTN, art. 81).

Considerando que o montante da valorização de cada imóvel não é de fácil determinação, tem-se que admitir possa a autoridade administrativa fazer um arbitramento deste. Mas é invocável o art. 148 do CTN, podendo o contribuinte, assim, impugnar o arbitramento.

A Emenda Constitucional n. 23, de 1983, alterou a redação do art. 18, inciso II, da Constituição Federal de 1967, excluindo o *limite individual.* Segundo a nova redação do referido dispositivo constitucional, a União, os Estados e os Municípios passaram a ter competência para instituir "contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada".

A Constituição Federal de 1988, por seu turno, excluiu referência a qualquer limite. Atribuiu competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir "contribuição de melhoria decorrente de obras públicas" (art. 145, inc. III).

A redação do dispositivo constitucional introduzida pela Emenda n. 23, de 1983, não era incompatível com o Código Tributário Nacional. Da mesma forma, a norma da Constituição Federal de 1988, excluindo referência aos pré-falados limites, não é incompatível com as normas do Código Tributário Nacional que os estabelecem.

Aliás, parece-nos que será inconstitucional a norma que, alterando o Código Tributário Nacional, exclua os mencionados limites. E que a contribuição de melhoria, por sua própria natureza específica, não pode ir além da despesa feita com a obra pública, nem do incremento de valor do imóvel respectivo.

Realmente, a especificidade da contribuição de melhoria reside em ser ela um instrumento pelo qual se retira do proprietário do imóvel a vantagem adicional que ele, individualmente, auferiu com a realização da obra pública, ou retira dele, pelo menos, o equivalente ao custo da obra pública respectiva. Se o incremento de valor dos imóveis, no total, é maior do que o custo da obra, prevalece este como limite global. Os contribuintes serão, neste caso, beneficiados proporcionalmente.

Se a título de contribuição de melhoria a União, o Estado ou o Município cobra mais do que o incremento de valor dos imóveis, ou cobra mais

do que o custo da obra pública, na verdade está cobrando imposto, e não contribuição de melhoria. E, se cobra imposto que não se compreende em sua competência tributária, fere a Constituição.

5. *Requisitos para cobrança*

Em seu art. 82, o CTN estabelece os requisitos mínimos a serem observados pela lei instituidora da contribuição de melhoria. Assim, a lei ordinária da entidade tributante deverá determinar:

I — publicação prévia dos seguintes elementos:

a) memorial descritivo do projelo;

b) orçamento do custo da obra;

c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

d) delimitação da zona beneficiada;

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II — fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias para impugna-ção, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III — regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Feito o lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo (CTN, art. 82, § 2Ü).

6. Lançamento

O lançamento da contribuição de melhoria é feito de ofício. Antes do lançamento, porém, os requisitos acima apontados devem ser observados.

O lançamento, como indica o art. 9Q do Decreto-lei n. 195, só é possível depois de executada a obra, embora seja admitido com a conclusão parcial desta para justificar a cobrança da contribuição relativamente aos imóveis em relação aos quais a obra se possa considerar concluída. Explica-se: na pavimentação de uma avenida, a contribuição pode ser lançada em relação aos imóveis da área onde vai ficando pronta a pavimentação.

7. ***Distinção entre contribuição de melhoria e taxa***

Há quem sustente que o Poder Público pode optar entre a cobrança de uma contribuição de melhoria ou uma taxa quando, por exemplo, faz a pavimentação de uma rua. Não.nos parece razoável esse entendimento, por maior que seja a autoridade dos que o defendem.

Taxa não se confunde com contribuição de melhoria. Ambas, é certo, são tributos *vinculados* a atividade estatal, mas é precisamente a natureza dessa atividade que oferece a medida para a distinção entre essas duas espécies tributárias.

A taxa, como já foi estudado, tem o seu fato gerador relacionado com o exercício regular do *poder de polícia* ou com uma *prestação de serviços.* A contribuição de melhoria tem seu fato gerador ligado a uma *obra pública.* No que diz respeito ao poder de polícia, parece claro que ninguém o pode confundir com a realização de obra pública. Resta, pois, a distinção entre obra e serviço, que tentaremos estabelecer, do modo o mais simples possível, dizendo apenas que (a) na obra pública há o desempenho de atividade estatal que termina quando fica pronto o *bem público* correspondente; (b) no serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois se deixa de ser exercitada o serviço deixará de existir. A construção de uma avenida, por exemplo, é uma obra pública; já a limpeza e conservação desta constituem serviço público.

Ressalte-se que a *obra pública,* como atividade, não atende a necessidade nenhuma. Pelo contrário, causa quase sempre muitos transtornos. O que atende à necessidade do povo é o *bem* resultante da atividade. É a estrada, a ponte, a avenida. Não *atividade* de construção da estrada, da ponte ou da avenida.

Assim, se *serviço* público é diferente de *obra* pública, não se há de confundir a taxa, que ao primeiro corresponde, com a contribuição de melhoria, que se liga à segunda.

Observe-se ainda que na taxa a atividade administrativa constitui, ela mesma, o fato gerador da obrigação tributária, enquanto na contribuição de melhoria a atividade administrativa consubstancia simplesmente uma causa de um fato econômico que é — este, sim — o fato gerador da obrigação tributária.

Realmente, a taxa tem como fato gerador a atividade administrativa consistente na prestação, efetiva ou potencial, de um serviço público, específico e divisível, ou o exercício regular do poder de polícia. É a própria atividade administrativa, portanto, que consubstancia o fato gerador da obrigação tributária. Já a contribuição de melhoria tem como fato gera-

dor a valorização de um imóvel do contribuinte, decorrente, tal valorização, de uma obra pública.
Existem, como se vê, duas distinções essenciais entre a taxa e a contribuição de melhoria. A primeira resulta da diferença entre obra e serviço, enquanto a segunda resulta de que na contribuição de melhoria não basta a atividade, pois é necessária a ocorrência de valorização de um imóvel do contribuinte.
Assim, mesmo para os que não aceitam a diferença entre *obra* pública e *serviço* público, haverá sempre uma distinção essencial entre taxa e contribuição de melhoria, consubstanciada na necessidade de valorização imobiliária para esta última espécie tributária.

Quarta parte ESTUDOS COMPLEMENTARES

6
it

Capítulo I
NOÇÕES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1. Introdução. 2. Conceito, natureza e espécies. 3. Determinação e exigência cio crédito tributário: 3.1 Considerações gerais. 3.2 O procedimento e suas fases. 3.3 A fase não contenciosa. 3.4 A fase contenciosa. 3.5 O arrolamenlo de bens. 4. A consulta. 5. Outros processos administrativos tributários. 6. Contagem dos prazos. 7. Recurso hierárquico.

1. Introdução

Na aplicação das normas que integram o chamado Direito material, pela autoridade da Administração tributária, alguns atos devem ser praticados de forma ordenada e com observância de certas formalidades. Isto é necessário para garantir que tal aplicação ocorra da forma mais adequada possível e sejam respeitados os direitos do contribuinte.

Daí a instituição de um processo administrativo fiscal, destinado a regular a prática dos atos da Administração e do contribuinte no que se pode chamar acertamento da relação tributária.

Examinaremos aqui apenas as noções do processo administrativo fiscal, que prevalecem no âmbito federal, como estadual e municipal.

2. Conceito, natureza e espécies

Como geralmente acontece com as palavras ou expressões utilizadas na linguagem jurídica, a expressão *processo administrativo fiscal* pode ser usada em sentido amplo e em sentido restrito. Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Em sentido estrito, a expressão processo administrativo fiscal designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.

A atividade que se desenvolve no âmbito do processo administrativo fiscal é, do ponto de vista formal ou orgânico, de natureza adminis-

I |
! *u* ■

trativa, embora o seu conteúdo seja, em alguns casos, de natureza juris-dicional.

Compondo um processo, no sentido acima indicado, a atividade administrativa desenvolvida pela autoridade da Administração tributária é sempre vinculada. O próprio conceito legal de tributo exige que seja assim. Inadmissível qualquer atividade discricionária no âmbito da Administração tributária.

Tendo-se em vista a diversidade de critérios que podem ser adotados, diversas podem ser as classificações do processo administrativo fiscal. Preferimos o critério do *objetivo,* e por isto classificamos o processo administrativo fiscal em cinco espécies, a saber:

a) determinação e exigência do crédito tributário;
b) consulta;
c) repetição de indébito;
d) parcelamento de débito;
e) reconhecimento de direitos.

1S*

3. Determinação e exigência do crédito tributário

3,1 Considerações gerais

A espécie mais importante de processo administrativo fiscal, que por isto mesmo é muitas vezes confundida com o gênero, é aquela destinada à constituição do crédito tributário e à sua cobrança dita amigável. É o processo de acertamento, ou processo de determinação e exigência do crédito tributário. É o processo de lançamento do tributo.

No que concerne aos tributos dos quais o sujeito ativo é a União Federal este processo regula-se pelas normas do Decreto n. 70.235, de 6.3.1972, que em virtude das circunstâncias em que foi editado tem a natureza de lei.

O referido decreto trata "Do Processo Fiscal" e "Do Processo de Consulta", este alterado, em parte, pela Lei n. 9.430, de 27.1.96, como adiante se verá, sendo subsidiariamente aplicável às demais espécies de processo administrativo no âmbito tributário, e suas normas estão de um modo geral reproduzidas na legislação dos Estados e dos Municípios concernente aos processos da competência daquelas unidades federativas.

Aplica-se também, subsidiariamente, aos processos administrativos em matéria tributária, o disposto na Lei n. 9.784, de 29.1.1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

3.2 O procedimento e suas fases

O processo de determinação e exigência do crédito tributário, ou processo de acertamento, ou simplesmente o lançamento tributário, divide-se em duas fases: (a) unilateral ou não contenciosa e (b) bilateral, contenciosa ou litigiosa.

Este processo também tem recebido a denominação de *ação fiscal,* mas tal denominação parece adequada apenas para designar a atividade que se inicia com a lavratura do auto de infração.

É que pode haver fiscalização e ser constatado o integral cumprimento, pelo contribuinte, de seus deveres tributários, de sorte que neste caso a palavra *ação é* inadequada. Por isto, preferimos entender que a ação fiscal tem início somente com a lavratura do auto de infração.

3.3 A fase não contenciosa

A fase não contenciosa é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. Começa com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, tendente à realização deste. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e dele há de ter conhecimento o sujeito passivo da obrigação tributária correspondente. Isto quer dizer que o ato somente se tem como existente, pronto a produzir os seus efeitos, quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ordinariamente a ação fiscal tem início com a lavratura de um termo, denominado "Termo de Início de Fiscalização", mas pode iniciar-se com atos outros, como a apreensão de mercadorias, livros ou documentos, e, em se tratando de mercadorias importadas, com o começo do despacho aduaneiro.

O principal efeito do início da fiscalização é a exclusão da espontaneidade da denúncia apresentada pelo sujeito passivo para os fins do art. 138 do Código Tributário Nacional, cujo parágrafo único diz que "não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".

Para evitar que a autoridade pratique o ato que formaliza o início da fiscalização e efetivamente não a realize, a legislação geralmente fixa prazo de validade daquele ato inicial, vale dizer, do termo de início de fiscalização. Na legislação federal esse prazo é de 60 dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período.

A fase não contenciosa ou unilateral termina com o termo de encerramento de fiscalização, que será acompanhado de um auto de infração nos casos em que alguma infração da legislação tributária tenha sido constatada.

ir

Denomina-se o;//o c/e *infração* o documento no qual o agente da autoridade da Administração tributária narra a infração ou as infrações da legislação tributária atribuídas por ele ao sujeito passivo da obrigação tributária, no período abrangido pela ação fiscal.

São requisitos essenciais do auto de infração:

a) a identificação do autuado;
b) o local, a data e a hora de sua lavratura;
c) a descrição do fato que constitui a infração;
d) o dispositivo da legislação que o autuante reputa infringido e a penalidade aplicável;
e) o valor do crédito tributário exigido e a intimação para o respectivo pagamento, o oferecimento de impugnação, com o prazo legalmente estabelecido para tal fim;
f) a assinatura do autuante, sua identificação funcional.

Entre os requisitos acima enumerados, deve ser destacado, por sua grande importância, a *descrição do fato* que, no entender do autuante, configura infração da legislação tributária. Essa descrição há de ser objetiva, clara e tão completa quanto necessária a que o autuado possa saber de que realmente está sendo acusado, pois, a não ser assim, não terá condições para o exercício da plena defesa que lhe assegura a Constituição Federal.

O próprio nome do documento, vale dizer, a expressão "auto de infração", está a dizer que é da essência deste a descrição do fato tido como infringente da lei, porque *auto* quer dizer descrição, e auto de infração, portanto, é *descrição da infração,* que é a descrição do fato contrário à lei.

Da lavratura do auto de infração deve ser cientificado o autuado. Isto ordinariamente é comprovado com a assinatura do autuado no próprio auto de infração.

A assinatura do autuado não significa aceitação do que no auto a ele é imputado, nem a recusa de assinar pode ser tida como infração, ou qualquer forma de majoração de penalidades.

3.4 A fase contenciosa

A segunda fase do processo de determinação e exigência do crédito tributário começa com a *impugnação do lançamento,* vale dizer, com a impugnação da exigência formulada no auto de infração. Seguem-se os atos de instrução do processo, como a realização de diligências e de perícias, quando necessários, e o julgamento em primeira instância.

O *ônus da prova* dos fatos em disputa no procedimento administrativo fiscal não é do contribuinte, como alguns afirmam. O ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito é de quem o alega. Aplica-se a teoria geral da prova, que está consubstanciada nas disposições do Código de Processo Civil. Ocorre que, em face de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência, pode dar-se a inversão do ônus da prova. A não ser em tal circunstância, o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco.

No processo administrativo fiscal cabem especialmente as provas documental e pericial, e na apreciação destas prevalece o princípio do livre convencimento do julgador.

Da decisão do órgão de primeiro grau, geralmente monocrático, cabe recurso para um órgão superior, geralmente um colegiado. A depender da estrutura deste, pode ainda haver um recurso especial, cuja finalidade essencial é preservar a uniformidade dos julgados do órgão, como acontece no caso dos tribunais federais.

Quando a decisão do órgão de primeiro grau é favorável ao contribuinte, no todo ou em parte, é obrigatória a remessa do caso ao órgão superior, para reexame.

No que concerne aos recursos, levanta-se a importante questão de saber se a lei ordinária poderá suprimi-los. Quando o Supremo Tribunal Federal, no controle direto de constitucionalidade, denegou medida liminar para suspender o dispositivo que exige o depósito de trinta por cento do crédito impugnado como condição para o recurso aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, justificou a decisão com o argumento de ser admissível até a extinção do segundo grau de jurisdição administrativa. A nosso ver, porém, o segundo grau de jurisdição administrativa é uma garantia constitucional. E, em termos práticos, é induvidosa a necessidade desse segundo grau de jurisdição administrativa, posto que os julgamentos de primeiro grau constituem, no mais das vezes, simples homologação do auto de infração, desprovida de qualquer fundamento consistente. A segunda instância administrativa é, sem qualquer dúvida, uma garantia fundamental para o contribuinte contra os abusos do fisco, tanto no plano federal, como no estadual e no municipal. A vivência de mais de trinta anos não nos permite admitir o contrário.

Nesse contexto coloca-se a questão de saber se é inconstitucional a exigência de depósito de pelo menos 30% do valor questionado como condição de admissibilidade do recurso administrativo. Penso que a resposta é afirmativa. A exigência configura evidente cerceamento do direito à ampla defesa no processo administrativo. Conheço casos de autos de infra-

b

ISi

ção evidentemente absurdos, e de valor tão elevado que torna inviável o depósito, e, conseqüentemente, o recurso.

Talvez para evitar um questionamento mais intenso, o governo terminou alterando a legislação, através de medida provisória, para admitir que em substituição ao depósito o contribuinte faça o arrolamento de bens.

Importante questão consiste em saber se aquele que suporta o ônus do tributo porque assumiu esse encargo em relação contratual, como é o caso do inquilino, tem legitimidade para impugnar, na via administrativa, a exigência de tributos incidentes sobre o imóvel que lhe é dado em locação.

Pode parecer que não tem, porque a sujeição passiva tributária é matéria de lei, que não pode ser objeto de convenções particulares. Na verdade, porém, temos de distinguir a condição de sujeito passivo da relação tributária, daquela condição do interessado no lançamento do tributo. A distinção consiste em que o sujeito passivo da relação tributária tem direito de se defender contra a exigência, o que significa dizer que a ele há de ser assegurada a oportunidade para o exercício desse seu direito. Já aquele que apenas tem interesse, mas não é parte na relação tributária, não tem o direito de defesa naqueles termos, vale dizer, o lançamento pode ser feito validamente sem que a ele seja assegurada a oportunidade para defender-se. Não lhe pode, porém, ser negada a legitimidade para, por sua iniciativa, impugnar o lançamento do tributo, demonstrando em cada caso o seu interesse.

Efetivamente, a Lei n. 9.784, de 29.1.1999, estabelece que são legitimados como interessados no processo administrativo, entre outros, "aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada" (art. 9[D], inc. II). E, ainda, atribui legitimidade para interpor recurso administrativo, entre outros, àqueles "cujos direitos e interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida" (art. 58, inc. II).

Embora se trate de uma lei federal, na verdade ela consagra simples explicitação de garantias constitucionais que indiscutivelmente os Municípios estão obrigados a respeitar. A Constituição estabelece que "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal" (art. 5[Ü], inc. LIV) e que "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes" (art. 5[B], inc. LV). Inadmissível, portanto, que o titular de um interesse jurídico possa ter, ainda que por via oblíqua, afetado seu patrimônio, com a cobrança de um imposto que reputa indevido, sem que lhe sejam assegurados os meios para questionar esse tributo, seja na via administrativa, seja na via judicial. Os dispositivos da lei acima referidos devem ser vistos, pois, como simples

explicitação das garantias constitucionais e, desta forma, nenhum dos entes públicos, no Brasil, pode se subtrair à sua observância.

3.5 O arrolamento de bens

A Lei n. 9.532, de 10.12.1997, estabeleceu que a autoridade fiscal competente procederá o arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento de seu patrimônio conhecido (art.64), e o valor total desses créditos seja superior a quinhentos mil reais (art. 64, § 7").

Os agentes fiscais da Receita Federal, por puro comodismo, invocam os artigos 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda para transferir ao contribuinte o encargo de fazer o arrolamento. Essa atitude é flagrantemente ilegal e abusiva. A lei é muito clara ao atribuir à autoridade fiscal esse encargo. Está assim dito, expressamente, na cabeça do artigo 64, e o § 3[D] desse mesmo artigo afasta qualquer dúvida, ao referir-se à notificação, mediante entrega do respectivo termo. Não há dúvida, portanto, de que se trata de uma tarefa a ser desempenhada pela autoridade fiscal.

Seria juridicamente admissível o arrolamento de que se cuida se este constituísse simples providência interna da fiscalização. Ocorre que a lei determina seja o termo de arrolamento levada ao registro público (§ *5[a],* incisos I, II e III). Esse procedimento viola, pois, o direito ao sigilo fiscal assegurado aos contribuintes.

4. A consulta

O processo de consulta tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da lei tributária. Em face de dúvida, formula consulta ao fisco.

A consulta pode ser formulada tanto diante de um fato concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte.

Uma vez formulada a consulta, fica vedada a ação fiscal contra o con-sulente, até que seja este intimado da resposta e se esgote o prazo nela assinalado para o cumprimento da obrigação cuja existência seja porventura nela afirmada. Segundo a lei federal, todavia, a consulta pode ser declarada ineficaz, o que significa dizer que foi rejeitada liminarmente, por ser incabível.

A resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o eteito de obrigá-lo a assumir o entendimento nela contido, sob pena de sofrer a

penalidade cabível, ensejando, por isto, a impetração de mandado de segurança contra a autoridade ou órgão por ela responsável. Se favorável ao contribuinte, vincula a Administração Tributária.

Isto não quer dizer que a Administração Tributária esteja impedida de corrigir erro eventualmente cometido na resposta. Pode, e deve fazê-lo; mas não se deve confundir erro de direito com mudança de critério jurídico. Em qualquer caso, a observância, pelo contribuinte, do entendimento adotado na resposta, exclui a aplicação de penalidades. Tendo havido erro de direito, pode ser cobrado o tributo devido, que não tenha sido pago em face da resposta que o continha. Em se tratando de mudança de critério jurídico, porém, a cobrança do tributo devido só abrangerá o período seguinte à notificação do contribuinte do novo entendimento adotado.

No que se refere aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, o processo de consulta sofreu significativas alterações, introduzidas pela Lei n. 9.430, de 27.12.96. Agora as consultas são solucionadas em instância única. Tanto as decisões que decretam a ineficácia de consultas, como aquelas que se manifestam quanto ao mérito da questão posta pelo consulente, são irrecorríveis, salvo quando houver divergência, como adiante será explicado.

Em regra, a competência para responder às consultas é do órgão regional. E do órgão central da Secretaria da Receita Federal somente nos casos de consultas formuladas por órgão central da Administração Pública federal, ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional.

Havendo divergência entre soluções de consultas sobre a mesma matéria, pode o destinatário da resposta divergente interpor recurso especial para o órgão central, no prazo de 30 dias. Também pode provocar a manifestação do órgão central qualquer contribuinte que esteja cumprindo decisão de consulta e tomar conhecimento de resposta divergente daquela que está a obedecer. Por outro lado, todo servidor da administração tributária têm o dever de representar ao órgão regional quando tomar conhecimento de decisões divergentes.

Como a lei não restringe o recurso ao caso de divergência entre respostas proferidas por órgãos regionais diferentes, entende-se que o mesmo é cabível também quando a divergência se estabeleça entre as decisões de um mesmo órgão regional. E possível, porém, que o órgão regional modifique sua orientação em determinada matéria, desde que o faça de modo claro, com indicação da orientação anterior e as razões da mudança. Neste caso pode ser posto em dúvida o cabimento do recurso, mas, a meu ver, este é cabível também neste caso.

5. *Outros processos administrativos tributários*

Existem, ainda, outros procedimentos administrativos no âmbito da Administração Tributária, tais como o de *repetição do indébito,* o *de parcelamento de dívidas fiscais* e o de *reconhecimento de direitos.*

Efetuado o pagamento indevido de um tributo, tem o contribuinte direito de requerer à autoridade administrativa competente que determine sua restituição. Como, porém, essa restituição é coisa raríssima, geralmente tal processo não é utilizado.

O parcelamento de débitos fiscais é um outro processo muitas vezes colocado à disposição do contribuinte com o fito de estimular o adimple-menlo da obrigação tributária.

Finalmente, *o processo administrativo de reconhecimento de direitos* destina-se à formalização de isenções e imunidades que estejam a depender de manifestação da autoridade da Administração Tributária.

6. ***Contagem dos prazos***

Os prazos previstos na legislação tributária devem ser contados em dias corridos. Esta é a regra estabelecida pelo art. 210 do Código Tributário Nacional.

Entretanto, mesmo sem ressalva expressa, é razoável entender-se que a lei ordinária estabeleça prazo a ser contado em dias úteis. Prevalece o princípio de que quem pode o mais pode o menos. Se o legislador pode fixar os prazos com o número de dias que considerar razoável para a prática do ato, pode também dizer que esses dias serão contados em dias úteis. É uma forma de ampliar o prazo apenas para os casos em que ocorra a intercalação de sábados, domingos e feriados.

A norma albergada pelo art. 210 do Código Tributário Nacional vale, pois, como regra aplicável para os casos nos quais a própria norma em que o prazo estabelecido silencie a respeito da forma de sua contagem.

Diz o parágrafo único do art. 210 do Código Tributário Nacional que os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

A razão de ser dessa norma consiste em garantir ao interessado o prazo por inteiro. Exatamente porque o prazo é contado em dias corridos, e pode, portanto, compreender dias não úteis, o início deve ocorrer em dia de expediente normal na repartição, para que o interessado possa, junto a esta, obter os elementos de que necessita para o preparo da providência

que deve adotar no prazo que lhe está sendo concedido. E, por isto mesmo, também o término do prazo há de ocorrer em dia de expediente normal na repartição.
Dia de expediente normal não se confunde com dia útil. Pode ocorrer que em um dia útil o expediente da repartição comece mais tarde, ou termine mais cedo. Se isto acontece, o dia pode ser considerado dia útil, mas não um dia de expediente normal na repartição.
Embora a lei não o diga expressamente, tem-se como impedimento ao início do prazo qualquer fato que impeça ao interessado o conhecimento dos fatos aos quais diz respeito a cientificação recebida, e a partir da qual, em princípio, o prazo teria início.
Assim, se um contribuinte é cientificado da decisão da primeira instância administrativa, em um processo administrativo de lançamento, e não dispõe da decisão na íntegra, o prazo para a interposição do recurso não pode ter início.
Se a notificação já não se fez acompanhar do inteiro teor da decisão a que diz respeito, tal decisão deve estar à disposição do interessado na repartição na qual tramita o processo. Se não está, é caso de impedimento ao início do prazo.

7. *Recurso hierárquico*

Com a criação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, à qual foi atribuída competência para julgar o recurso especial de decisão do Conselho de Contribuintes, desapareceu a competência do Ministro da Fazenda para o julgamento de recursos em instância especial. Mesmo assim, há quem entenda que o Ministro da Fazenda continua com competência para anular decisões dos Conselhos de Contribuintes, fundada no princípio da hierarquia administrativa.
Seria cabível o denominado recurso hierárquico, que independe de previsão legal.
Até de ofício, aliás, e no prazo de cinco anos, o Ministro da Fazenda poderia anular decisões dos Conselhos de Contribuintes, fundado em seu poder de supervisão dos órgãos a ele subordinados, como estabelecido pelos artigos 19 e 20 do Decreto-lei n. 200/1967. Essa tese foi adotada, já, pelo Superior Tribunal de Justiça (MS 6.737-DFJ. em 10.4.2002, *DJU* de 13.5.2002).
Trata-se de tese própria do autoritarismo, que não pode ser admitida em um Estado Democrático de Direito.
O poder hierárquico diz respeito apenas às atividades administrativas típicas.

O processo administrativo fiscal alberga atividade administrativa qua-se-jurisdicional, que se distingue da atividade jurisdicional típica especialmente por lhe faltar o poder conclusivo, ou poder de dizer a última palavra, que em nossa Constituição Federal, como de resto nos sistemas constitucionais dos países civilizados geralmente é atribuído ao Poder Judiciário.
A tese que reconhece ao Ministro da Fazenda o poder de anular decisões dos Conselhos de Contribuintes, além de incompatível com a natureza da atividade de julgamento atribuída a esses órgãos da Administração Tributária, retira a utilidade destes, que ficam sem razão de ser. Deixa o contribuinte absolutamente desprotegido. E o que é pior, deixa desprotegida também a Fazenda Pública, porque o desfazimento de decisões dos órgãos de julgamento administrativo pode dar-se — e isto já tem ocorrido — em desfavor do Tesouro Público.
Cuida-se, como facilmente se vê, de tese que confere ao Ministro da Fazenda imenso poder político, que por isto mesmo não se compadece com o Estado Democrático de Direito e deve, por isto mesmo, ser recusada por todos os que pretendem o aperfeiçoamento deste.
Questão de grande relevo consiste em saber se é cabível recurso de decisões dos Conselhos de Contribuintes para o Ministro da Fazenda. Tal recurso tem sido admitido e o Superior Tribunal de Justiça já afirmou que o Ministro da Fazenda pode anular qualquer ato que tenha por ilegal, praticado por qualquer órgão a ele subordinado, inclusive pelos Conselhos de Contribuintes, nos julgamentos de processos administrativos fiscais.
A amplitude dos poderes reconhecidos pelo Superior Tribunal de Justiça ao Ministro da Fazenda é imensa. Teria fundamento no denominado poder hierárquico, que poderia ser exercido no prazo de cinco anos, independentemente de previsão legal específica e mesmo em detrimento dos direitos reconhecidos ao contribuinte pelos órgãos do contencioso administrativo fiscal.
A competência dos órgãos julgadores do contencioso administrativo fiscal é peculiar e não se submete ao princípio da hierarquia administrativa. Aliás, admitir o contrário seria admitir a absoluta inutilidade de tais órgãos. Se eles existirem apenas para fazer o que o Ministro da Fazenda considera correto em termos de legislação tributária, seguramente eles não precisam existir.
É importante neste contexto a distinção entre a subordinação administrativa e a subordinação técnica. A atividade de julgar é uma atividade técnica. No seu desempenho os membros dos Conselhos de Contribuintes, como quaisquer outros órgãos da Administração Tributária incumbidos de dirimir conflitos entre esta e os contribuintes, são autônomos. Eles não

atuam no interesse do Estado-Administração porque desempenham atividade quase-jurisdicional.
Atuam, isto sim, no interesse público primário. Não no interesse público secundário ou do Estado enquanto Administração Tributária.
Aliás, se os órgãos do contencioso administrativo atuassem no interesse da Administração Tributária não seria necessária a atuação dos procuradores da Fazenda.
A função destes pressupõe a independência dos órgãos de julgamento.

Capítulo II PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

1. Introdução. 2. Garantias constitucionais: 2.1 lnafaslabilidade cio controle judicial. 2.2 Contraditório e ampla defesa. 3. Espécies de processo: 3.1 Processo de conhecimento. 3.2 Processo de execução 3.3 Processo cautelar. 4. Ações de iniciativa do fisco: 4.1 Execução fiscal. 4.2 Cautelar fiscal. 4.3 Ação rescisória. 5. Ações de iniciativa do contribuinte: 5.1 Ação annlatória de lançamento tributário. 5.2 Ação declaratória. 5.3 Ação de consignação em pagamento. 5.4 Ação de repetição do indébito. 5.5 Mandado de segurança. 5.6 Ação rescisória. 6. Ações de controle de constitucíonalidade: 6.1 O controle de constitucional idade pelo Judiciário. 6.2 Ação direta de inconstitucional idade. 6.3 Ação declaratória de constitucional idade. 6.4 Diferença entre as ações de controle de constitucionaíidade. 7. Ações da coletividade: 7.1 Ação popular. 7.2 Ação civil pública.

1. Introdução

Não obstante o lançamento tributário tenha uma fase na qual, mediante processo contraditório, ocorre o acertamento, o sujeito passivo da obrigação tributária muita vez resta inconformado com a exigência do tributo, ou com a imposição de certa penalidade. Tem, nestes casos, a seu dispor o processo judicial, mediante o qual se opera o controle da legalidade dos atos da Administração Tributária pelo Poder Judiciário.

Como não temos leis processuais específicas para a solução dos conflitos entre o fisco e o contribuinte, o processo judicial tributário regula-se pelo Código de Processo Civil, salvo no que diz respeito à *execução fiscal* e à *cautelar fiscal.*

O processo de conhecimento, em matéria tributária, é sempre de iniciativa do contribuinte, porque a decisão, no processo administrativo, é sempre do fisco, inexistindo, assim, razão para que este provoque o controle judicial da legalidade de tais decisões.

Se o fisco decide, administrativamente, pela existência de um crédito tributário, a cobrança deste se faz mediante a propositura da execução fiscal, posto que o fisco constitui, unilateralmente, o título executivo a seu favor. Por isto é que o fisco não tem necessidade de ir a Juízo para pleitear uma decisão sobre o seu direito de crédito.

2. Garantias constitucionais

2.1 Inafastabilidade do controle judicial

Estabelece a Constituição que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito" (art. 5º, inc. XXXV). Tem-se, pois, no Direito brasileiro, a inafastabilidade do controle judicial. Qualquer lei que, direta ou indiretamente, exclua a apreciação do Poder Judiciário relativamente a qualquer lesão, ou ameaça a direito, será inconstitucional.

Lesão ou ameaça a direito somente podem ser questionadas no plano da concreção, pois somente neste é que podem ocorrer. A lei em tese não lesa. Nem é, em si mesma, uma ameaça a direito, pois *direito,* no sentido em que a palavra é aqui empregada, pressupõe incidência da norma. Pressupõe a ocorrência de seu suporte fático.

Com a garantia da inafastabilidade do controle judicial a Constituição não garante o controle da constitucionalidade das leis que ainda não incidiram. Tal controle, todavia, é feito pelo Supremo Tribunal Federal, em procedimento próprio que examinaremos adiante.

Também no processo judicial é importante a questão de saber se aquele que suporta o ônus do tributo porque assumiu esse encargo em relação contratual, como é o caso do inquilino, tem legitimidade para questionar em juízo a exigência de tributos incidentes sobre o imóvel que lhe é dado em locação.

O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, "embora possuidor, o locatário é estranho à relação jurídico-tributária, se o Município identificou o proprietário como contribuinte do imposto, e não tem, por isso, legitimidade para litigar a respeito".

Esse entendimento, porém, não é razoável, porque implica negar a garantia de jurisdição a quem efetivamente tem um interesse jurídico em questão. Embora sem ser sujeito passivo da relação tributária, o inquilino tem, em virtude do contrato, o dever de pagar o imposto, e isto é suficiente para lhe conferir legitimidade para discutir a cobrança deste.

É certo que, nos termos do art. 6ª do Código de Processo Civil, "ninguém pode pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei". Ocorre que o inquilino, ou arrendatário, que assumiu, nos termos do contrato, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o imóvel, tem direito *próprio* de se opor à exigência de tributos feita ilegalmente. Tem o direito de não ser onerado indevidamente pelo Fisco. Em outras palavras, direito de não ser compelido a pagar tributo legalmente indevido. Esse direito passou a ser seu, em virtude da cláusula contratual.

Também é certo que, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional, "as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributo não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes". Essa norma, porém, não pode ser entendida no sentido da invalidade das convenções particulares. Elas são plenamente válidas, embora tenham contra a Fazenda Pública efeitos relativos, posto que não se prestam para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias.
Em outras palavras, um contrato através do qual seja atribuída a terceiro a responsabilidade tributária não modifica a definição legal do sujeito passivo, vale dizer, não tem o efeito de excluir a responsabilidade tributária de quem a tenha nos termos da lei. Essa restrição, como acontece com as restrições em geral, não pode ser ampliada pelo intérprete da norma, de sorte que se tem de reconhecer que os contratos ou convenções particulares produzem todos os efeitos jurídicos próprios dos contratos, salvo, apenas, a modificação da definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias.
Entre os efeitos válidos do contrato ou convenção particular que atribui a terceiro a responsabilidade pelo pagamento de tributo está, sem dúvida alguma, o de dar ao terceiro legitimidade para promover ação questionando a exigência tributária correspondente. Nem podia, aliás, ser de outro modo. Não tivesse o terceiro essa legitimidade, a exigência tributária restaria, na prática, liberada de controle jurisdicional, e assim a Fazenda Pública liberada para fazer exigências ilegais. O sujeito passivo não as impugnaria, por falta de interesse efetivo, visto como não vai arcar com o pagamento, que é da responsabilidade de terceiro. E este, sem legitimidade processual, teria de conformar-se com elas passivamente, restando consumada, sem remédio, a lesão ao direito de não ser compelido a pagar tributo indevido.
Ressalte-se, ainda, que o Código de Processo Civil assegura expressamente o direito ao recurso ao terceiro prejudicado, e, sendo assim, seria uma flagrante incoerência recusar a legitimidade para propor a ação na qual será proferida a decisão do seu interesse.

2.2 Contraditório e ampla defesa

Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, são assegurados o *contraditório* e a *ampla defesa,* com os meios e recursos a ela inerentes (Constituição Federal de 1988, art. 5º, inc. LV).

.1 **ti**

O *contraditório* é uma forma de assegurar-se a *ampla defesa,* e por isto, sob certo aspecto, com ela se confunde. Por *contraditório* entende-se o procedimento no qual tudo o que de relevante é praticado no processo por uma das partes deve ser do conhecimento da parte contrária. Sobre o que diz o autor deve ser ouvido o réu, e vice-versa. Sobre as provas produzidas por uma das partes deve a outra ser ouvida, e na própria produção de certas provas, como a ouvida de testemunha e a realização de perícias, as partes devem ter oportunidade de atuar, contraditando urna as afirmações da outra.

Ampla defesa quer dizer que as partes tudo podem alegar que seja útil na defesa da pretensão posta em Juízo. Todos os meios lícitos de prova podem se utilizados.

De todo modo, como o processo não pode perdurar eternamente, as leis estabelecem formas e prazos para o exercício, por cada parte, da defesa de sua pretensão. Ao fazê-lo, todavia, não pode fixar limites tão estreitos que tornem tal exercício inviável.

Por outro lado, a parte há de comportar-se dentro de limites razoáveis ao exercitar sua defesa, não devendo abusar dessa garantia praticando atos inúteis, apenas para protelar o andamento do processo. Assim, a produção de uma prova que diga respeito a fato irrelevante, por exemplo, deve ser indeferida, porque evidente a sua inutilidade.

3. Espécies de processo

O objetivo genérico do processo judicial é a aplicação do Direito. Inobservada a norma por seus destinatários, ao Poder Judiciário cumpre aplicá-la, assegurando a estes a prevalência daquela.

A atividade jurisdicional por excelência desenvolve-se no processo, que tem por finalidade compor os conflitos, mas não é apenas para a composição de conditos que existe o processo judicial. Ele se destina também a fazer valer um direito não controvertido e para acautelar direito sobre o qual se questiona, de sorte a que a decisão da causa não resulte inútil em face de seu perecimento.

3.1 Processo de conhecimento

O *processo de conhecimento* tem por fim a composição de um litígio. Instaura-se, portanto, diante de uma controvérsia sobre o direito material. Questiona-se a ocorrência de fatos, ou o significado jurídico destes, e o juiz é chamado a dizer o Direito. Para tanto toma conhecimento dos fatos e do significado que lhes atribuem o autor e o réu. E a final diz quem tem razão. Soluciona o litígio, interpretando e a final aplicando a norma cabível.

O processo de conhecimento é a principal sede em que se desenvolve a atividade jurisdicional.

3.2 Processo de execução

No *processo de execução* não ocorre a composição de litígio, porque este não existiu ou já foi composto em precedente processo de conhecimento.

Por isto mesmo a propositura do processo de execução só é possível quando se dispõe de um título, cuja formação pode ser judicial, como é o caso da sentença proferida no processo de conhecimento, ou extrajudicial, um documento ao qual a lei atribui essa qualidade, como é o caso da certidão de inscrição da dívida tributária.

Quem promove um processo de execução, portanto, já dispõe de um título executivo. Isto quer dizer que não vai a Juízo questionar o seu direito. Vai pedir providências ao Juiz para fazê-lo valer. Não pede uma decisão sobre uma controvérsia. Pede providências concretas para que o seu direito se torne efetivo.

3.3 Processo cantelar

No *processo cautelar* também não se coloca para o Juiz um conflito para ser resolvido. Pede-se uma providência para a preservação de um direito que está sendo ou vai ser questionado, mas poderá perecer se aquela providência não for adotada. Ou, então, para preservar uma situação de fato que permite a efetivação de uma providência para fazer valer um direito.

Em princípio, portanto, o processo cautelar é acessório de um outro, que pode ser um processo de conhecimento ou um processo de execução. Existem os processos cautelares autônomos, mas isto é uma exceção que não invalida a definição do processo cautelar como um processo acessório.

Em matéria tributária merecem especial atenção a denominada cautelar fiscal, que tem por objetivo garantir a execução fiscal, e a cautelar ino-minada, que visa a proteger um direito do contribuinte, posto em Juízo ou a ser colocado ao exame do Judiciário.

4. Ações de iniciativa do fisco

4.1 Execução fiscal

Denomina-se *execução fiscal* a ação de que dispõe a Fazenda Pública para a cobrança de seus créditos, sejam tributários ou não, desde que inscritos jomo Dívida Ativa.

ir

A matéria é regulada pela Lei n. 6.830, de 22.9.1980, que afastou a aplicação dos dispositivos do Código de Processo Civil concernentes ao processo de execução, em face dos quais restou revogado o Decreto n. 960/38.

A certidão da inscrição do crédito da Fazenda Pública como Dívida Ativa é o título executivo extrajudicial de que necessita a exeqüente para a propositura da execução. Nesta, portanto, a exeqüente não pede ao Juiz que decida sobre o seu direito de crédito. Pede simplesmente sejam adotadas providências para tornar efetivo o seu crédito, isto é, providências para compelir o devedor ao pagamento. O objeto da execução fiscal, assim, não é a constituição nem a declaração do direito, mas a efetivação deste, que se presume, por força de lei, líquido e certo.

Tal presunção é relativa e pode, portanto, ser afastada por prova a cargo do executado. A prova, porém, há de ser produzida no processo de embargos. No processo de execução não há oportunidade para tanto, embora, em situações especiais, possa o Juiz, no juízo de admissibilidade da execução, examinar provas oferecidas pelo executado.

O despacho do Juiz que deferir a inicial importa ordem para a citação, que se fará pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma. Não consumada a citação pelo correio, far-se-á esta por mandado ou por edital.

Citado, o executado terá o prazo de cinco dias para pagar ou garantir o Juízo, mediante fiança bancária ou depósito, ou indicar bens à penhora. Findo aquele prazo será feita a penhora de qualquer bem do executado, exceto daqueles que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

O *auto de penhora* conterá também a avaliação do bem, feita por quem o lavrar.

Poderá, então, o executado interpor *embargos,* processo através do qual exercitará o seu direito de defesa. Os embargos são cabíveis, e devem ser apreciados, mesmo na hipótese em que os bens penhorados sejam de valor insuficiente para garantir o pagamento total da quantia cobrada. O credor poderá pleitear o reforço da penhora, se for o caso, mas não se pode admitir que a execução prossiga, com a expropriação dos bens penhorados, antes do julgamento dos embargos que tenham sido oportunamente interpostos.

Há, é certo, quem sustente que os embargos só podem ser apreciados se estiver seguro o juízo com a penhora de bens bastantes para garantir a satisfação total do credor. Essa tese, porém, leva a duas conclusões, que não são razoáveis. Uma, a de que não será possível a satisfação parcial do

credor. Outra, a de que tal satisfação pode dar-se sem que ao devedor seja assegurado o direito de defesa quanto aos bens penhorados.
A prevalecer a tese de que, em face da insuficiência dos bens para garantir a execução, pode esta prosseguir sem o julgamento dos embargos, a Fazenda Pública poderá facilmente cobrar o tributo que quiser, sem que o contribuinte tenha chance de defesa. Basta fazer o lançamento de quantia que sabe superior ao patrimônio deste. Por mais arbitrário que tenha sido o lançamento, não disporá o contribuinte do instrumento processual para defender-se contra a exigência. Em se tratando de execução fiscal a tese é repleta de arbítrio, absurda sob todos os aspectos — mas, por incrível que pareça, chegou a ser admitida até por integrantes do STJ, onde felizmente, a final, não prevaleceu.
É de grande importância esclarecer que o Juiz, ao acolher os embargos, se o faz apenas em parte, não poderá fazer um lançamento tributário em substituição àquele feito pela autoridade competente, que considerou incorreto. Assim, não poderá determinar o prosseguimento da execução pela diferença que considere devida.
Por isto é que "até a decisão de primeira instância a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos." (Lei n. 6.830/80, art. 2ª, § 8º). Não efetuada a emenda, ou a substituição, é inadmissível o prosseguimento da execução para haver apenas parte da dívida.
Admite-se, porém, nos casos em que a cobrança diga respeito a parcelas autônomas, como acontece, por exemplo, com a cobrança de imposto de renda de diferentes exercícios financeiros, prossiga a execução pela parcela autônoma, considerada devida.
A ação de execução fiscal é o instrumento que a ordem jurídica oferece à Fazenda Pública para haver seus créditos — vale dizer, para forçar seus devedores ao pagamento de suas dívidas, sejam tributárias ou não, desde que estas tenham sido apuradas regularmente e estejam inscritas como Dívida Ativa.
Não se trata de um instrumento a mais, e sim do instrumento específico e único destinado ao recebimento de todos os créditos cujos títulos são constituídos pela própria Fazenda Pública, em procedimentos administrativos — vale dizer, sem que seja necessário o processo judicial de conhecimento.
Questão relevante consiste em saber se a Fazenda Pública, em face da decadência de seu direito de constituir o crédito tributário — e não podendo, portanto, utilizar-se da execução fiscal, à míngua do título executivo, que não constituiu —, pode ingressar em juízo com processo de co-

ir

nhecimento para a obtenção daquele título. A resposta a essa questão, seguramente, é negativa. Admitir-se tal possibilidade seria tornar inúteis as normas fixadoras de prazos de decadência e de prescrição (CTN, arts. 173 e 174). Extinto, pela decadência, o direito de constituir o crédito tributário, está definitivamente extinto o próprio direito material consubstanciado na relação jurídica de tributação.

4.2 Cautelar fiscal

A *cautelar fiscal* tem por fim tornar indisponíveis os bens do contribuinte. Foi instituída pela Lei n. 8.397, de 6.1.1992, sendo cabível, nas hipóteses indicadas pela lei, antes da propositura da execução fiscal ou no curso desta.

Entre as várias hipóteses de cabimento da cautelar fiscal, elencadas pela lei, uma merece destaque e seria, aliás, suficiente: quando o contribuinte, *notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento de crédito fiscal vencido, deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se garantida a instância em processo administrativo ou judicial* (art. 2[D], inc. IV).

A cautelar fiscal somente pode ser intentada contra *sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, regularmente constituído em procedimento administrativo* (art. 2[Ü]). Em tal situação, com o crédito regularmente constituído, pode a Fazenda Pública credora promover a execução fiscal e, assim, conseguir a penhora de bens. O pedido de cautelar, portanto, é procedimento inútil, que nada acrescenta como garantia do Tesouro Público. A não ser que se pretenda o deferimento da medida cautelar sem que exista crédito devidamente constituído, o que seria absurdo.

4.3 Ação rescisória

Com o trânsito em julgado de sentença favorável ao contribuinte proferida em ação anulatória de lançamento tributário ou em ação declarató-ria, pode a Fazenda Pública promover ação rescisória se ocorrer uma das hipóteses de cabimento desta (CPC, art. 485), para a desconstituição do julgado que lhe tenha sido desfavorável.

Tratando-se de rescisória de acórdão proferido em ação anulatória de lançamento tributário, quando julgada procedente tem-se restabelecido o lançamento — e, assim, o crédito por ele constituído, que poderá ser cobrado mediante ação de execução fiscal, desde que não consumada a prescrição.

Tratando-se de rescisória de acórdão proferido em ação declaratória, quando julgada procedente coloca-se a questão de saber se a Fazenda havia feito, ou não, o lançamento tributário. Se não havia lançado e já decor-

reu o prazo de decadência, a rescisória terá sido inútil, pois já não será possível a constituição do crédito tributário. Seja havia a Fazenda lançado e não promovera a cobrança por estar impedida de fazê-lo pelo julgado agora rescindido, poderá promover a execução fiscal.

Em nenhuma hipótese, porém, admite-se a execução do acórdão proferido na ação rescisória como forma de execução fiscal. Embora isto seja óbvio, é preciso ser dito, porque a Fazenda Nacional, tentando burlar as normas que estabelecem prazos de decadência e de prescrição, já ingressou com execução do acórdão que julgara procedente ação rescisória de acórdão proferido em ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária. O Tribunal Regional Federal da 5ª Região, entretanto, acolheu exceção de pré-executividade na execução assim promovida; e decidiu com acerto, porque o acórdão que julga procedente a rescisória proposta pela Fazenda Pública não constitui crédito algum a favor desta.

5. *Ações de iniciativa do contribuinte*

5.1 Ação aniilatória de lançamento tributário

A ação dita *aniilatória de lançamento tributário* recebeu essa denominação da doutrina em razão de seu objeto específico, que é o anulamento do procedimento administrativo de lançamento.

A ação concerne ao processo de conhecimento e segue o rito ordinário, daí ser também usualmente chamada de *ação ordinária.* Em seu âmbito o contribuinte exerce, da forma mais ampla possível, o seu direito de defender-se contra exigência indevida de tributo, posto que são cabíveis todos os meios de prova admitidos em Direito, podem ser deslindadas todas as questões *de fato* e *de direito,* sem qualquer restrição.

E possível, ainda, a propositura de ação contra a Fazenda Pública para anular um ato praticado no procedimento de lançamento, como, por exemplo, o indeferimento do pedido de diligências naquele procedimento, embora nesses casos também seja possível a impetração de mandado de segurança.

5.2 Ação declaratória

A *ação declaratória* é concernente ao processo de conhecimento e segue o procedimento ordinário. E, portanto, também uma *ação ordinária.* Distingue-se da ação anulatória em razão do pedido. Naquela, pede-se o anulamento do procedimento administrativo de constituição do crédito tributário. Nesta, pede-se apenas a declaração da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica.

O contribuinte, ao promover a ação declaratoria, geralmente pede a declaração de inexistência da relação jurídica tributária que ensejaria a cobrança do tributo. Seja pela inocorrência do fato que seria gerador do tributo, seja pela invalidade da norma em que se funda a pretensão do fisco.

Enquanto na ação anulatória de lançamento o Juiz afirma ou nega a relação jurídica tributária apenas como fundamento da decisão, na ação declaratoria a afirmação da existência ou da inexistência da relação jurídica constitui a própria decisão. Isto quer dizer que, na declaratoria, a coisa julgada alcança o futuro, nas relações jurídicas continuativas.

5.3 Ação de consignação em pagamento

Nos termos do art. 164 do Código Tributário Nacional, a importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente nos casos de (a) recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; (b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; (c) exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador.

Atualmente é rara a ocorrência de situações nas quais a Fazenda Pública ponha obstáculos ao pagamento de tributos, até porque as normas do próprio Código Tributário Nacional relativas aos efeitos do pagamento tornam sem sentido qualquer oposição. Se a Fazenda não estiver satisfeita com o pagamento, poderá cobrar as diferenças que entender devidas.

De todo modo, qualquer recusa, qualquer obstáculo ao pagamento de tributo enseja a propositura da ação de consignação. Pagar não é apenas um dever. É também um direito, e seu exercício há de estar garantido por uma ação, sem o quê não estaria garantido o direito à jurisdição.

Mesmo com a evolução do comportamento fazendário no sentido de não opor obstáculo nenhum ao pagamento de tributo, remanesce a hipótese de exigência do tributo por mais de uma pessoa jurídica de Direito público. Neste caso, para que o contribuinte esteja seguro de que está pagando bem, deve utilizar-se da consignatória. É o caso, por exemplo, do imposto territorial quando colocada dúvida quanto à natureza do imóvel, se urbano ou rural.

5.4 Ação de repetição do indébito

Ação de procedimento ordinário, a *ação de repetição do indébito* caracteriza-se por seu objeto específico. Nela o autor pede seja a Fazenda Pública condenada a restituir tributo pago indevidamente.

Nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional, é cabível a ação de repetição nos casos de (a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido; (b) erro na identificação do sujeito passivo e, ainda, (c) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.
O art. 166 do Código Tributário Nacional estabelece que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo.
Esse dispositivo, de rara infelicidade, tem ensejado a recusa do fisco em devolver o que lhe é indevidamente pago e inspirado julgados dando pela improcedência de ações de repetição. Invocam a equivocada classificação dos tributos em diretos e indiretos, como se a repercussão do tributo fosse um fenômeno simples a viabilizar a comprovação exigida pelo art. 166 do Código Tributário Nacional.
Entendido como obstáculo à restituição de tributo indevidamente pago, o arl. 166 do CTN é de flagrante inconstitucionalidade. É forma indireta de violação da garantia de que nenhum tributo será cobrado sem que tenha sido criado por lei. Lei válida, obviamente. Qualquer forma de evitar a restituição do tributo indevidamente pago é, sem dúvida, validação de cobrança indevida, de cobrança ilegal, ou inconstitucional, que não pode ser tolerada pelos que respeitam o Direito e, sobretudo, a supremacia da Constituição.
Esse dispositivo somente se aplica aos tributos cujo valor o contribuinte pode, por força de autorização legal, cobrar de terceiros. Não em relação a impostos incidentes sobre vendas de mercadorias ou serviços, dos quais o contribuinte é o vendedor, e o comprador não está obrigado a suportar o ônus correspondente. Não se presta para resolver essa questão a assertiva, tão difundida quanto equivocada, de que o comprador sempre paga o imposto sobre vendas, pois este vem embutido no preço do bem ou do serviço. Na verdade só se pode afirmar que ocorre a cobrança do imposto do consumidor quando o preço seja estabelecido *sem o imposto* e a lei autorize a cobrança deste, além do preço, como acontece, por exemplo, nos Estados Unidos, com o *sales taxes.* No Brasil, se um comerciante anunciar o preço de um produto e depois pretender cobrar o imposto do adquirente, este se pode recusar a pagar o imposto, porque a lei não autoriza tal cobrança.
Há quem entenda que a propositura da ação de repetição do indébito deve ser antecedida de pedido de restituição na via administrativa. Assim já entendeu, em vários julgados, o antigo TFR.

O direito de pleitear a restituição extingue-se em cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, nos casos de pagamento indevido sem que tenha havido questionamento. Ou da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial, que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condena-tória em face da qual o pagamento foi efetuado.
É relevante salientar que, em se tratando de lançamento por homologação, o pagamento não extingue desde logo o crédito tributário. Tal extinção fica a depender da homologação do lançamento, e só a partir daí é que começa o prazo exlintivo do direito à repetição.
Por outro lado, se o pedido de restituição tiver como fundamento a inconstitucionalidade da lei que instituiu ou aumentou o tributo, o prazo extintivo do direito à repetição somente começa na data em que é publicada a decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declara aquela inconstitucionalidade.
5.5 Mandado de segurança
O *mandado de segurança* é uma garantia constitucional do cidadão contra o Poder Público. Está previsto no art. 5º, inciso LXIX, da vigente Constituição Federal e regulado pela Lei n. 1.533, de 31.12.1951.
O mandado de segurança pode ser impetrado pelo contribuinte desde que tenha (a) um direito líquido e certo (b) lesado ou ameaçado por ato de autoridade.
Direito líquido e certo, protegível mediante mandado de segurança, é aquele cuja demonstração independe de prova. Sabe-se que todo direito (subjetivo) resulta da incidência de uma norma. Resulta, pois, do binômio norma-fato. Para que o direito seja líquido e certo basta que o fato do qual resulta seja incontroverso. A controvérsia quanto à norma não lhe retira a liquidez e certeza.
O mandado de segurança pode ser impetrado para atacar o ato lesivo ou a ameaça de sua prática. Neste último caso diz-se que a impetração é *preventiva.*
A doutrina tem afirmado que a impetração preventiva só é admissível com a prova da ameaça, e isto tem gerado equívocos na apreciação do mandado de segurança em matéria tributária. Como em grande número de impetrações preventivas o contribuinte ataca a futura exigência de tributo fundada em lei inconstitucional, tem-se dito que tais impetrações voltam-se contra a *lei em tese.*
Impetração contra a lei em tese, porém, não se confunde com impetração preventiva. Se a lei já incidiu, ou seja foram praticados fatos im-

portantes à configuração de sua hipótese de incidência, a impetração já é possível, e tem caráter preventivo, posto que a exigência do tributo ainda não ocorreu. Não há necessidade de comprovar a ameaça de tal exigência porque, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, não é razoável presumir-se que a autoridade vai deixar de praticá-la. Pelo contrário, presume-se que ela vai cumprir a lei e, assim, fazer o lançamento. Daí o justo receio justificador da impetração preventiva.

Impetração contra a lei em tese é a que ataca a norma abstratamente. Norma que não incidiu. Se a norma não incidiu não se pode falar em direito subjetivo do impetrante. E neste caso é incabível não apenas o mandado de segurança, mas a propositura de qualquer ação, posto que sem a concreção do direito não pode haver atividade jurisdicional.

Contra a lei em tese apenas é cabível ação direta de controle de consti-tucionalidade, que a rigor não tem natureza jurisdicional, mas legislativa.

5.6 Ação rescisória

Com o trânsito em julgado de sentença favorável à Fazenda Pública em qualquer ação na qual tenha sido discutida questão tributária, pode o contribuinte promover ação rescisória do julgado se ocorrer uma das hipótese de cabimento desta (CPC, art. 485),

A ação rescisória é especialmente útil para os casos em que a jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça ou no Supremo Tribunal Federal se tenha firmado a favor do contribuinte mas a ação por ele promovida não tenha chegado à instância especial ou extraordinária, à míngua da in-terposição ou do conhecimento do recurso respectivo.

6. Ações de controle de constitucionalidade

6.1 O controle de constitucionalidade pelo Judiciário

No Direito brasileiro existem duas formas de *controle de constitucionalidade* das leis pelo Poder Judiciário, a saber, o controle por via de exceção, ou indireto, e o controle por via de ação, ou controle direto. O primeiro é exercido por qualquer órgão do Poder Judiciário, enquanto o segundo cabe exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, no plano da legislação federal, e aos Tribunais de Justiça dos Estados, no plano da legislação estadual e municipal.

Qualquer Juiz ou Tribunal, ao apreciar uma questão, pode e deve deixar de aplicar uma lei se a considera inconstitucional. O saber se uma lei é inconstitucional coloca-se como questão incidental que pode ser suscitada em qualquer processo. Nos Tribunais, somente o órgão plenário,

por maioria absoluta de seus membros, pode declarar a inconstitucionali-dade. Assim, se um órgão fracionário acolhe a argüição de inconstitucio-nalidade de uma lei, suspende o julgamento da causa e submete ao plenário a decisão da questão incidental.
O controle direto, ou concentrado, ou controle por via de ação, é exercido com exclusividade pelo Supremo Tribunal Federal, através da *ação direta de inconstitucionalidade* e da *ação declaratória de constituciona-lidade* (Constituição Federal, art. 102, inc. I, alínea "a", com redação que lhe deu a Emenda Constitucional n. 3, de 17.3.1993).
Não se trata de ações, em rigoroso sentido processual, posto que não se prestam para provocar a atividade jurisdicional do Estado. Ao julgá-las, o Supremo Tribunal Federal desenvolve atividade tipicamente legislativa. Por isto as normas e princípios do processo não são de obrigatória aplicação.
E importante observar que a ação de controle de constitucionalidade das leis tem como objeto a própria lei, a lei em tese, e não diz respeito à esta ou àquela situação concreta em que esta esteja sendo aplicada. Diz respeito ao direito-norma, ou direito objetivo, e não ao direito efeito da norma, ou direito subjetivo.
Desatento, talvez, a este aspecto, o Supremo Tribunal Federal já afirmou a inconstitucionalidade de dispositivos de lei em certos casos, e a constitucionalidade desses mesmos dispositivos de lei para outros casos.
Evidentemente, um mesmo dispositivo de lei não pode ser constitucional e inconstitucional ao mesmo tempo. Se pode ser considerado constitucional, quando aplicado em determinado caso, não há de ter declarada sua inconstitucionalidade, pois como norma não é inconstitucional. Poderá ser inconstitucional o ato de sua aplicação a certos casos. Não o dispositivo, em tese.
Por isto mesmo o Supremo Tribunal Federal já afirmou, com inteira razão, que a questão de saber se há ou não, em determinado caso, um direito adquirido a ser preservado, não é necessariamente uma questão de constitucionalidade da lei. Pode ocorrer que a lei nada estabeleça a respeito do direito intertemporal, e, neste caso, sua aplicação a situações em que há direito adquirido é que pode ser inconstitucional, e não a norma aplicada. A questão somente será de inconslitucionalidade da lei se ela própria determina sua aplicação contrariando direitos adquiridos.
Se uma lei que aumenta a alíquota do imposto de renda contém dispositivo determinando sua aplicação a fatos geradores já consumados será inconstitucional nessa parte, em que determina sua aplicação retroativa. Se, porém, não estabelece essa retroatividade, mas é aplicada a fatos geradores já consumados, inconstitucional será apenas o ato de aplicação. Não a lei.

No controle direto de constitucionalidade o que se faz é o exame da conformidade ou não de uma norma com a Constituição. O que se faz é a verificação da existência ou não de conflitos entre normas *em tese.* Essa verificação há de ser feita tendo-se em vista as duas normas, a da lei e a da Constituição, sem que se leve em conta a situação concreta em que incidem. A incidência da norma é absolutamente estranha ao exame de sua constitucionalidade.
Por isto mesmo a utilização, no controle da constitucionalidade das leis, de critérios próprios da atividade jurisdicional, ou de afirmação do direito no caso concreto, não pode levar a resultados satisfatórios.
6.2 Ação direta de ineonstitucionalidade
A *ação direta de ineonstitucionalidade* está prevista no art. 102, inciso I, alínea "a", e, nos termos do art. 103 da Constituição Federal, podem promovê-la:
a) o Presidente da República;
b) a Mesa do Senado Federal;
c) a Mesa da Câmara dos Deputados;
d) a Mesa de Assembléia Legislativa;
e) o Governador de Estado;
0 o Procurador-Geral da República;
g) o Conselho Federal da OAB;
h) partido político com representação no Congresso Nacional;
i) confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.
O Advogado-Geral da União deve ser citado, e tem o dever de defender a constitucionalidade da lei ou ato normativo atacado.
A declaração de ineonstitucionalidade produz eleitos no plano normativo, vale dizer, efeitos gerais, que a todos favorecem ou prejudicam.
Quando a declaração da Corte Maior acontece na via do controle indireto, as autoridades da Administração Tributária geralmente seguem exigindo o tributo, com o argumento de que a declaração não tem efeitos gerais. Em se tratando de declaração de ineonstitucionalidade na via direta, se a autoridade administrativa insistir na exigência poderá estar cometendo o crime de excesso de exação, previsto no art. 316, § I°, do Código Penal.
Há quem sustente que os efeitos da declaração de ineonstitucionalidade alcançam o passado. Operam-se desde a data em que entrou em vigor a lei declarada inconstitucional. Não nos parece que seja assim. A produção de efeitos gerais para o passado abalaria de forma intolerável a segurança

jurídica. Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, em tese, projetam-se apenas para o futuro, salvo, é claro, situações específicas, nas quais o próprio Supremo Tribunal Federal poderá determinar que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade se operem desde o início da vigência da lei a que se refira. Em princípio, quem pretender o desfazi-mento de atos praticados com lundamento na lei declarada inconstitucional deverá utilizar a via propriamente jurisdicional, promovendo a ação cabível para esse fim.

6.3 Ação declaratória de constitucional idade

Com a Emenda Constitucional n. 3, de 17.3.1993, foi introduzida no Direito brasileiro a *ação declaratória de constitucionalidade.*

Têm legitimidade para promovê-la:

a) o Presidente da República;
b) a Mesa do Senado Federal;
c) a Mesa da Câmara dos Deputados;
d) o Procurador-Geral da República.

Parte da doutrina aponta na ação declaratória de constitucionalidade aspectos negativos. Seria um instrumento do autoritarismo.

Consideramos, todavia, extremamente positivo o novo instrumento de controle de constitucionalidade, na medida em que se presta para evitar grande número de processos inteiramente inúteis.

Editada uma lei tributária que os contribuintes reputam inconstitucional, o que se tem visto é uma enorme quantidade de ações atacando a exigência. Os Juizes e os Tribunais geralmente divergem, e, seja qual for o sentido das decisões, a parte vencida sempre recorre, cabendo, a final, ao Supremo Tribunal Federal decidir em caráter definitivo.

É diante de tais divergências que se torna possível a propositura da ação declaratória de constitucionalidade, que vai permitir ao Supremo Tribunal Federal decidir a questão de saber se há, ou não, a questionada inconstitucionalidade. E como sua decisão tem efeito vinculante, porá fim a todas as questões a ela concernentes, contribuindo para o descongestiona-mento do Judiciário e para a realização de tratamento isonômico a todos os contribuintes.

6.4 Diferença entre as ações de controle de constitucionalidade

Embora tenham a mesma natureza, as ações diretas de controle de constitucionalidade, como estão na vigente Constituição Federal, distin-

guem-se no tocante à legitimação para a respectiva propositura e também pelos efeitos de suas decisões.
Como a norma introduzida pela Emenda n. 3 refere-se a efeito vinculante, o Supremo Tribunal Federal tem entendido que na declaratória de constitucionalidade o efeito obriga a todos como se todos fossem parte no processo, de sorte que a inobservância do preceito contido na decisão enseja reclamação diretamente ao próprio Supremo Tribunal Federal. Já a decisão proferida em ação declaratória de inconstitu-cionalidade tem efeito contra todos como o tem uma lei. Sua inobservância tem o mesmo tratamento que tem a inobservância de uma lei. Não autoriza reclamação ao Supremo Tribunal Federal. O prejudicado tem que utilizar uma ação, como utilizaria no caso de violação de uma lei, sujeitando-se a percorrer todas as instâncias do Judiciário.

7. Ações da coletividade

7.1 Ação popular

Regulada pela Lei n. 4.717, de 29.6.1965, e alçada ao plano da Constituição Federal, a *ação popular é* um instrumento que a ordem jurídica oferece ao cidadão para a defesa do patrimônio público. Pode ser proposta por qualquer cidadão, condição que se comprova com o título de eleitor.

Prestando-se para o anulamento de qualquer ato lesivo ao patrimônio, pode ser utilizada para anular atos ilegais concessivos de favores, como isenção tributária, anistia, reduções de alíquotas, ou qualquer forma de privilégios.

A ilegalidade ensejadora da ação popular não é apenas a violação de dispositivo expresso. Também é ilegal o ato que, embora aparentemente obediente à lei, é praticado com desvio de finalidade. A ilegalidade é abrangente da imoralidade.

A ação popular é de grande importância porque os atos administrativos que favorecem o contribuinte não são por este questionados, por razão óbvia. A Fazenda Pública não pode ir a Juízo questionar a legalidade de seus próprios atos, o que inviabiliza a ação de seus órgãos de representação judicial.

O anulamento do ato ilegal pelas próprias autoridades da Administração Tributária, embora em princípio seja possível, geralmente não acontece, pelas mesmas razões que inspiraram a prática ilegal.

Assim, a ação popular pode ser um excelente instrumento para dar oportunidade ao cidadão de pedir o anulamento de tais atos ilegais ao Poder Judiciário.

7.2 Ação civil pública
A ação civil pública é regulada pela Lei n. 7.347, de 24.7.1985; pode ser proposta por uma associação que tenha sido constituída há pelo menos um ano e tenha entre suas finalidades institucionais a proteção à ordem econômica e a livre concorrência, posto que tanto uma como a outra podem ser afetadas pela cobrança de um tributo indevido, e ainda, em casos especiais, pelo Ministério Público.
O Supremo Tribunal Federal, em recursos extraordinários, já declarou inconstitucional a taxa de iluminação pública *(Informativo STF* 141). Entretanto, nos casos em que foi provocado para decidir a questão processual da legitimidade, considerou o Ministério Público parte ilegítima para promover a ação civil pública contra a cobrança de tributo inconstitucional.
Mesmo assim, pode-se esperar que a Corte Maior modifique tal entendimento se lhe for colocada a questão da legitimidade do Ministério Público à luz da tese, que defendemos, segundo a qual os direitos individuais disponíveis, quando sejam homogêneos e com expressão individual diminuta, incapaz de estimular seus titulares a defendê-los individualmente, devem ter o mesmo tratamento dos direitos e interesses sociais e difusos.
Realmente, no caso de tributos como a taxa de iluminação pública, diante de cobrança de valor diminuto, não se sentem motivados para a defesa de seu direito, até porque a despesa com essa defesa é consideravelmente maior do que o valor do tributo indevido. Entretanto, considerada a expressão global desse tributo, tem-se que o gravame à sociedade justifica a atuação do Ministério Público, pois a este cabe exatamente a defesa daqueles interesses e direitos difusos e coletivos, que não podem ser defendidos individualmente.
As associações civis constituídas há mais de um ano e que tenham entre suas finalidades institucionais a defesa da ordem econômica ou da livre concorrência podem promover ação civil pública em matéria tributária, desde que demonstrem que o tributo contra o qual se insurgem afeta a ordem econômica ou a livre concorrência.

Capítulo III ILÍCITO TRIBUTÁRIO

1. Ilícito e sanção. 2. Ilícito administrativo tributário 3. Ilícito penal tributário: 3.1 Precedentes. 3.2 Crimes contra a ordem tributária: 3.2.1 Os tipos e eis penas. 3.2.2 Interpretação benigna. 3.3 Apropriação indébita: 3.3.1 Precedentes. 3.3.2 Não recolhimento de tributo. 3.3.3 Tipo novo e prisão por divida. 3.3.4 Contribuição previdenciária e sistema de informações 3.3.5 Inexigibi-lidade de outra conduta. 4. Sanção administrativa e sanção penal. 5. A questão da responsabilidade penal. 6. Sanções pessoais e patrimoniais. 7. Solução adequada. 8. Sanções políticas. 9. Extinção da punibilidade pelo pagamento: 9.1 No âmbito penal. 9.2 So âmbito administrativo. 10. Exclusão da punibilidade. 11. Prévio exaurimento da via administrativa.

1. Ilícito e sanção

Embora no âmbito da Filosofia do Direito, e até no âmbito da Teoria Geral do Direito, existam controvérsias em torno do que seja o *ilícito,* prevalece entre os juristas a idéia de que no universo jurídico os comportamentos podem ser qualificados como *lícitos* ou *ilícitos.* Os primeiros são aqueles que estão de acordo, e os últimos aqueles contrários à ordem jurídica, ao direito objetivo.

Como a lei não descreve todos os comportamentos, até porque isto é impraticável, faz-se então uma distinção entre a licitude e a legalidade. O campo da licitude é mais amplo. Abrange todas as situações, todos os comportamentos, estejam ou não previstos em lei. Lícito ou ilícito dizem respeito à ordem jurídica, ao direito objetivo em geral. O campo da legalidade diz respeito apenas ao que está prescrito nas leis.

No Direito Tributário, como conjunto de normas que regulam a instituição e a cobrança dos tributos, prevalece o princípio da legalidade. Por isto aquela distinção não tem maior relevância, embora eventualmente possa ser útil no equacionamento de certas questões. E importante, outrossim, observar que o princípio da legalidade diz respeito à relação de tributação. Não há tributo sem que a lei o estabeleça. Se o fato não está previsto na lei tributária, sua ocorrência é irrelevante para o Direito Tributário. Diz-se que o lato não previsto na lei tributária integra o campo da *não incidência.*

Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada.
A ação de execução é sanção destinada a obter do responsável pela inobservância da norma o adimplemento de seu dever. A penalidade, por seu turno, pode ser pessoal e patrimonial. No âmbito da tributação as penalidades pessoais podem ser consideradas obsoletas e inadequadas. São as restrições de direitos, as interdições de atividades. As penalidades patrimoniais são as multas.
2. Ilícito administrativo tributário
Ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória.
O ilícito tributário diz-se de conteúdo patrimonial quando implica o não pagamento, total ou parcial, do tributo. Sem conteúdo patrimonial é o ilícito consistente no inadimplemento de simples obrigação acessória.
A definição dos ilícitos tributários constante da legislação brasileira, seja federal, estadual ou municipal, é casuística, e por isto mesmo extremamente complexa e inadequada. Como o descumprimento de certas obrigações acessórias induz a presunção de descumprimento, também, da obrigação principal, em muitas situações o valor de penalidades cominadas para o descumprimento de obrigações acessórias é estabelecido em função da operação a que diz respeito a obrigação acessória descumprida ou do valor do imposto cujo pagamento supostamente não foi feito.
A aplicação de penalidades pecuniárias, portanto, há de ser feita com cuidado, para que não sejam cometidas graves injustiças. As leis tributárias geralmente estabelecem penalidades específicas para o descumprimento de obrigações acessórias, com valores fixos ou com indicações de limites mínimo e máximo, mas sem vinculação com o imposto ou com o valor de qualquer operação tributável. São as chamadas *multas por infrações formais.* Se o contribuinte pode demonstrar que o imposto foi pago, afastando, portanto, aquela presunção de inadimplemento da obrigação principal, é esta a multa cabível, e não aquela fixada em função do valor do imposto ou de sua base de cálculo.
As multas proporcionais ao valor do tributo somente se justificam naqueles casos em que também o dever de pagar o tributo não foi cumprido,

e por isto o mesmo é cobrado juntamente com a penalidade. Se a penalidade é cobrada de forma autônoma, porque inexistem condições legais para a cobrança do tributo, não há razão para aplicação de penalidade proporcional ao valor do tributo.
Em matéria de ICMS tem-se a questão da inidoneidade das notas fiscais, cujo tratamento tem sido extremamente arbitrário. Em face da simples falta de algarismo no número da inscrição do contribuinte, ou de outro engano qualquer em elementos formais do documento, tem-se considerado inidônea a nota fiscal e cobrado o imposto correspondente à operação e a multa calculada em função desse imposto, ou do valor da operação. No Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco, que alberga, como na legislação dos demais Estados, o conceito de nota fiscal inidônea, há uma norma estabelecendo que "a inidoneidade do documento fiscal fica condicionada à circunstância de pennitir sua reutilização ou de a operação ou prestação nele declarada não corresponder à de fato realizada" (art. 87, § 2ª).
Importante é ter-se em vista que o uso de documento fiscal inidôneo, ou o descumprimento de qualquer outra obrigação tributária acessória, apenas pode gerar presunção mas nunca a certeza do inadimplemento da obrigação principal. Se o contribuinte comprova, por quaisquer meios em Direito geralmente admitidos, que o fato tributável foi escriturado em seus livros e o tributo correspondente foi pago, ou está registrado para pagamento no prazo legal, infundada será a imposição de penalidade proporcional ao tributo, ao mesmo tempo em que a exigência deste é também indevida, por configurar inadmissível *bis in idem.*
Havendo dúvida sobre a capitulação legal do lato, ou sobre qual seja a penalidade aplicável, a solução deve ser a mais favorável ao acusado do cometimento do ilícito, por força de princípio do Direito Penal albergado pelo art. 112 do Código Tributário Nacional.

3. Ilícito penal tributário

3.1 Precedentes

A Lei n. 4.729, de 14.7.1965, definiu como crime de sonegação fiscal comportamentos, que descreveu de forma casuística, relacionados com o dever tributário. Com isto as autoridades pretenderam intimidar os contribuintes que sonegavam tributos. Do ponto de vista jurídico, porém, os autores dos comportamentos na referida lei definidos foram favorecidos, em face do princípio da especialidade.

Realmente, todos aqueles comportamentos podiam ser capitulados no art. 171, que define o estelionato, ou nos arts. 297, 298 ou 299 do Código Penal, que definem os crimes de falsidade material ou ideológica de documentos. A pena mínima cominada seria de 1 ano, e a máxima de 6 anos de reclusão. A Lei n. 4.729/65 cominou pena de detenção de 6 meses a 2 anos. Além disto, admitiu a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido, e para os réus primários cominou pena exclusivamente de multa, com o quê fez extinguir-se a punibilidade em apenas 2 anos, pela prescrição.
Os dispositivos do Código Penal não eram aplicados. As autoridades da Administração Tributária, por desconhecimento ou por razões políticas, não acionavam o Ministério Público para esse fim. Com o advento da Lei n. 4.729/65, algumas ações penais foram promovidas, e em alguns casos o Ministério Público promoveu ação invocando o Código Penal, sem êxito, porém, em face do princípio da especialidade.
A Lei n. 8.137, de 27.12.1990, definiu os crimes contra a ordem tributária. Não utilizou o nome *sonegação fiscal,* mas definiu os mesmos fatos antes sob aquela designação, de sorte que se pode considerar revogada a Lei n. 4.729/65.
3.2 Crimes contra a ordem tributária 3.2.1 Os tipos e as penas
Nos termos do art. Iª da Lei n. 8.137/90, constitui crime contra a ordem tributária *suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*
a) omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fa-zendárias;
b) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
c) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
d) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
e) negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

O crime de *supressão ou redução de tributo* distingue-se do antigo crime de sonegação fiscal, essencialmente, por ser um crime *material,* ou *de resultado.* Só estará consumado se houver a *supressão* ou a *redução* do tributo.
Para esse crime a pena cominada é de reclusão de 2 a 5 anos, e multa, que se calcula de acordo com as normas do Código Penal.
Nos termos do art. 2^U da Lei n. 8.137/90, constitui crime da mesma natureza, isto é, crime contra a ordem tributária:
a) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
b) deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
c) exigir, pagar, ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
d) deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
e) utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
Os crimes definidos nesse art. *2"* são *formais,* ou de *mera conduta,* vale dizer, restam consumados independentemente do resultado. Isto, porém, não quer dizer que o elemento subjetivo seja irrelevante. Os crimes de que se cuida somente se configuram com a presença do dolo específico. Em outras palavras, o dolo específico é elementar do tipo.
Para esses crimes a pena cominada é de detenção de 6 seis meses a 2 anos, e multa, que se calcula nos termos do Código Penal.
3.2.2 Interpretação benigna
O tipo inscrito no arl. 2^U, inciso I, descreve, com maior especificidade, o mesmo fato descrito de forma genérica no art. l^ü, inciso I, da Lei n. 8.137/90, mas a hipótese de incidência deste último inclui, como elemento nuclear, a conduta de *suprimir ou reduzir tributo,* indicada na cabeça do artigo. Assim, seja em virtude do princípio segundo o qual em matéria

penal deve prevalecer a interpretação mais favorável ao réu, seja em face do princípio da especialidade, tem-se que o fato de omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias deve ser capitulado no art. 2°, submetendo-se seu autor à pena neste cominada. A norma do art. lü, inciso I, somente se aplica se estiver inequivocamente comprovado que o resultado *supressão ou redução de tributo* foi alcançado. A dúvida resolve-se a favor do réu.

3.3 Apropriação indébita 3.3.1 Precedentes

A Lei n. 4.357, de 16.7.1964, estabeleceu:

"Art. 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:

a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos;

b) do valor do Imposto de Consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas (modelos 21 e 21-A do Regulamento do Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a urna efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia;

c) do valor do Imposto do Selo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.

§ lc. O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal.

§ *2ª*. Extingue-se a punibilidade do crime de que trata este artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhidos, excetuados os créditos restituíveis nos termos da Lei n. 4.155, de 28 de novembro de 1962.

§ 3D. Nos casos previstos neste artigo, a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência de crime, logo após a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.

§ 4[D]. Quando a infração for cometida por sociedade, responderão por ela os seus diretores, administradores, gerentes ou empregados cuja responsabilidade no crime for apurada em processo regular. Tratando-se de sociedade estrangeira, a responsabilidade será apurada entre seus representantes, dirigentes e empregados no Brasil."
O Decreto-lei n. 326, de 8.5.1967, por seu turno, estabeleceu:
"Art. 2". A utilização do produto da cobrança do imposto sobre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal, im-putável aos responsáveis legais da firma, salvo se pago o débito espontaneamente, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.
"Parágrafo único. A ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência do crime, logo após decisão final condenatória proferida na esfera administrativa."
O antigo Tribunal Federal de Recursos chegou a afirmar, por sua 2ª Turma, que a apropriação indébita do IPI não exige o dolo específico, porque, não obstante tenha o art. 2[Q] do Decreto-lei n. 326/67 utilizado a rubrica do art. 168 do Código Penal, "criou um delito de formato próprio, com tipicidade determinada" (ACrn. 4.589-PE, julgada em 8.6.1982, Rei. Min. José Cândido, *RTFR* 93/127). Curioso é observar que o mesmo Tribunal, por seu Plenário, já havia rejeitado a argüição de inconstitucionali-dade do mesmo decreto-lei, ao argumento de que "o *capitt* da referida regra legal não criou novo tipo penal, limitando-se a proibir que o contribuinte empregue o produto do imposto em fim outro que não seja o recolhimento aos cofres da União e cujo descumprimento reúne em si os elementos do crime definido no art. 168 do estatuto" (Rec. Crim. n. 544-SC, Rei. Min. Antônio Torreão Braz, julgado em 11.12.1979, m.v., Tribunal Pleno, *RTFR* 82/1-14).
3.3.2 Não recolhimento de tributo
A Lei n. 8.137, de 27.11.1990, estabelece que constitui crime contra a ordem tributária "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado na condição de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos" (art. 2[L]\ inc. II).

Não se diga que o não pagamento do IPI, ou do imposto de renda retido na fonte, ou de contribuições de seguridade social descontadas de empregados, corresponde à apropriação indébita, definida no art. 168 do Código Penal. O contribuinte não se apropria, porque o dinheiro lhe pertence, e não ao fisco, que é simplesmente credor.

No imposto sobre produtos industrializados o sujeito passivo da relação obrigacional tributária é o comerciante, o industrial, ou o produtor, nos termos do art. 51 do Código Tributário Nacional. O que este recebe de quem adquire seus produtos é *o preço* destes. Há, entre o comerciante, industrial ou produtor e seu cliente, que lhe compra os produtos, uma relação jurídica de direito comercial, que não se confunde com a relação jurídica de tributação. Tanto assim é que, se o comprador não paga, nem por isto deixa o contribuinte de ser devedor do tributo.

Pode, é certo, estar o valor do IPI incluído no preço dos produtos vendidos. Isto, porém, não faz do industrial mero intermediário, nem do comprador do produto contribuinte do IPI. O valor dos salários pagos pelo industrial também pode estar incluído no preço dos produtos, como o valor do aluguel do prédio em que é instalada a indústria, o valor da conta de energia elétrica, o valor das matérias-primas, entre outros. Nem por isto se pode afirmar que o comprador dos produtos é o empregador, nem o inquilino, nem o cliente da empresa fornecedora de energia, ou da empresa fornecedora de matérias-primas. Nem se pode dizer que o preço dos produtos é formado necessariamente de todos esses elementos.

"O preço pode, de fato, ser assim decomposto, mas não formado, pois o seu *qiiantiun* é fixado pelas condições de mercado, podendo dar maior, menor ou nenhum lucro e até mesmo prejuízo" (José Carlos Graça Wagner, citado por Ives Gandra da Silva Martins, *Da Sanção Tributária,* São Paulo, 1980, p. 82).

No caso do imposto de renda na fonte, ou das contribuições descontadas dos salários, embora possa parecer que há uma apropriação, na verdade ela não existe, porque o empregador, ao pagar o salário, ou a fonte, ao pagar o rendimento sujeito à incidência do imposto, na verdade está pagando parte de seu débito, e fica a dever o restante, a ser pago ao fisco. A relação jurídica, em qualquer desses casos, com o fisco é uma relação de direito obrigacional. A ação executiva a ela correspondente é *pessoal.* Jamais a ação executiva é *real.*

Em qualquer caso, se o contribuinte escritura, em sua contabilidade, os valores a serem pagos ao Tesouro, resta ausente o elemento subjetivo do tipo penal. O dolo é a "vontade livre e consciente de o sujeito se apropriar de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção". E com essa vontade, que é elementar na apropriação indébita, é inteiramente incom-

patível a escrituração contábil, como débito do contribuinte, a crédito do Tesouro, das quantias correspondentes aos tributos a serem pagos.
Se as normas que dizem ser crime o não recolhimento de tributos nos prazos legais criam tipo novo, diverso da apropriação indébita, são inconstitucionais, porque afrontam a proibição de prisão por dívida. Se apenas explicitam que esse não recolhimento configura o tipo do art. 168 do Código Penal, sua aplicação somente há de se dar quando presentes todos os elementos daquele tipo, entre os quais o dolo específico, a vontade consciente de fazer próprio o dinheiro do fisco. E tal elemento, como se disse acima, é inteiramente afastado pela escrituração contábil da dívida, que há de ser entendida como induvidosa e até eloqüente manifestação, que é, do propósito de responder pela dívida. Propósito que, evidentemente, não se concilia com a vontade de apropriar-se.

3.3.3 Tipo novo e prisão por dívida

I lá quem entenda que no art. 2fl, inciso II, da Lei n. 8.137/90, assim como no art. 95, alíneas "d", "e" e "f", da Lei n. 8.212/91, tem-se definição de tipo penal novo. Crime de mera conduta, consistente no não recolhimento do tributo, não se devendo, pois, perquirir a respeito da vontade de apropriar-se, posto que não se está mais diante do tipo de apropriação indébita.
Coloca-se, neste caso, a questão de saber se o legislador pode definir como crime uma situação que corresponde a simples inadimpleniento do dever de pagar.
Realmente, a Constituição Federal estabelece que "não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel" (art. 5Ü, inc. LXVII). Como ensina Celso Ribeiro Bastos, nos tempos modernos já não se aceita mais prisão do devedor inadimplente, sendo cabível, em seu lugar, a execução do patrimônio do responsável por dívida {*Comentários à Constituição do Brasil,* Saraiva, São Paulo, 1989, vol. 2, p. 304).
Não se diga que a vedação constitucional, porque se reporta apenas à prisão civil, não se opõe à lei ordinária que define como crime o inadimplemento de dívida, para reprimi-lo com pena prisional. Não é assim. A lei ordinária que define como crime o simples inadimplemento de uma dívida e comina para o que nele incorre pena prisional conflita com a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida. Há, na verdade, evidente antinomia entre a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida e aquela da lei ordinária que define como crime o inadimplemento de dívida, para viabilizar, dessa forma, a aplicação da pena prisional ao devedor inadimplente.

É certo que o Supremo Tribunal Federal tem manifestações em sentido oposto, admitindo a validade da norma que define como crime o não pagamento de tributo. A tese teria apoio na distinção entre prisão civil e prisão penal. Trata-se, porém, de tese que resulta de uma visão extremamente formalista do Direito, que não se compadece com a moderna hermenêutica constitucional. O elemento literal, embora essencial, é absolutamente insuficiente na interpretação jurídica e especialmente na interpretação da Constituição.

O sistema jurídico, considerados os valores que alberga, é necessariamente coerente. Suas eventuais antinomias devem ser eliminadas, e quando em conflito se encontram normas de diversa hierarquia a eliminação se faz sem qualquer dificuldade, pela prevalência da norma hierarquicamente superior.

É certo que estamos falando de inadimplência de dívida, e não de práticas fraudulentas. Havendo fraude, justifica-se a incriminação da conduta. A lesão à confiança no relacionamento humano justifica o sacrifício da liberdade.

3.3.4 Contribuição previdenciária e sistema de informações

A Lei n. 9.983, de 14.7.2000, introduziu alterações no Código Penal Brasileiro para, entre outras coisas, definir os crimes de "apropriação indébita previdenciária" (art. 168-A), "inserção de dados falsos em sistema de informações" (art. 313-A), "modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações" (art. 313-B), e "sonegação de contribuição previdenciária" (art. 337-A).

É razoável entender-se que estão revogados os dispositivos da Lei n. 8.212/91, que definem como crime condutas relacionadas com as contribuições previdenciárias, sendo certo, igualmente, que aos crimes concernentes a tais contribuições já não se aplicam os dispositivos da Lei n. 8.137/90, posto que os mesmos são agora objeto de lei específica.

Aspecto importante a ser observado é o que diz respeito ao direito intertemporal. Os fatos anteriores aos novos dispositivos do Código Penal certamente a estes não se submetem.

A jurisprudência dirá se realmente é assim.

3.3.5 Inexigibilidade de outra conduta

Os Tribunais Regionais Federais estão admitindo que na hipótese de séria dificuldade financeira, comprovada pela falência da empresa, o não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas de empregados

deixa de configurar o crime previsto no art. 95, alínea "d", da Lei n. 8.212/ 91, em face da inexigibilidade de outra conduta. Neste sentido decidiram já o TRF da 1ª Região, 3ª Turma, na Ap. Cr. n. 96.07591-7 de Minas Gerais, mantendo sentença absolutória *(RDDT* 23/201); o TRF da 2ª Região, no Inquérito n. 00035-ES, rejeitando a denúncia *(RDDT* 23/200); o TRF da 3ª Região, 1ª Turma, Ap. Cr. n. 9.03.048240-4, julgada em 3.7.97, mantendo sentença absolutória *(RDDT* 24/140-141); o TRF da 4ª Região, na Ap. Cr. n. 96.04.42970-RS, julgada em 15.5.97, mantendo sentença absolutória *(RDDT* 23/200-201). Aliás, do TRF da 4ª Região, que parece haver sido o pioneiro na adoção dessa tese, existem já diversos precedentes.

A nosso ver, a não exigibilidade de outra conduta configura-se sempre que, em situação de crise financeira, a opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras seja a única forma de manter a empresa em funcionamento, numa tentativa sincera de superação da crise, depois da qual a dívida tributária será paga.

Não se venha argumentar com o interesse público na arrecadação do tributo, que afastaria a legitimidade da opção por outros pagamentos. Em relação aos salários, a própria lei estabelece expressamente a preferência destes em relação aos tributos (CTN, art. 186). E o pagamento de outras dívidas, quando indispensável para que a empresa continue funcionando, a legitimidade é fora de dúvida, em face do interesse dos empregados na manutenção do emprego, e do próprio fisco, na manutenção da fonte dos tributos.

4. Sanção administrativa e sanção penal

Inexiste distinção essencial entre o ilícito civil, ou administrativo, e o ilícito penal. Em conseqüência, não há também distinção essencial entre a sanção civil, ou administrativa, e a sanção penal. A distinção seria apenas valorativa. A sanção penal seria reservada aos que praticam ilícitos mais graves, que mais seriamente ofendem os interesses sociais. A distinção residiria na gravidade da violação da ordem jurídica.

A sanção penal seria mais severa, e talvez por isto, em face do Direito brasileiro, prevalece a idéia de que a especificidade do ilícito penal resulta de ser exclusiva do Poder Judiciário a competência para aplicar a sanção correspondente.

Os atos de descumprimento de leis tributárias continuam ensejando as sanções administrativas — as multas. E ensejam também sanções penais quando não constituam puro e simples inadimplemento da obrigação principal, vale dizer, quando não signifiquem simplesmente o não pagamento do tributo, sem qualquer prática tendente a ocultar ou retardar a exteriorização de seu fato gerador.

Não obstante a doutrina justifique as sanções penais concomitantes com as sanções administrativas com a independência das instâncias, na verdade nada justifica essa duplicidade, que contribui para a complexidade do sistema jurídico e dificulta a repressão dos cometimentos ilícitos.
Como a principal sanção penal é a pena prisional, as normas penais, a partir da Constituição, tendo em vista a proteção da liberdade humana, cercam de cautelas a imposição de sanções penais, garantindo inclusive aos acusados o direito ao silêncio, com o quê tornam inconstitucional a exigência de informações indispensáveis à plenitude da fiscalização tributária.
Ao definir como ilícito penal atos de descumprimento de leis tributárias cria-se, por outro lado, um sério problema no que concerne à responsabilidade.

5. ***A questão da responsabilidade penal***

Na medida em que a sanção penal é de natureza prisional, constitui evidente absurdo cogitar-se de responsabilidade de pessoa jurídica. Na verdade, o que se faz é abstrair a existência da pessoa jurídica, para considerar a conduta dos que a dirigem.
Muitos alegam, sem razão, que a ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, deve ser recebida ainda quando não descreva a conduta individual de cada denunciado. Seria bastante a descrição do fato capaz de tipificar o crime, ocorrido no âmbito da empresa da qual o denunciado é dirigente. Admitir-se tal argumento é admitir não apenas a responsabilidade objetiva, mas, também, a responsabilidade pelo fato de outrem.
Não são raras as situações nas quais o fato que constitui crime contra a ordem tributária (venda sem emissão de nota fiscal, ou subfaturamento, por exemplo) é praticado por empregado, e até por diretor da empresa, em detrimento desta e em proveito próprio. Os dirigentes da empresa, como seus proprietários, restam lesados, e não é razoável que além de vítimas ainda sejam responsabilizados pelo ilícito fiscal. Justo, portanto, é exigir-se que a denúncia descreva a conduta de cada denunciado.
No sistema jurídico penal brasileiro, como de resto acontece em todo o mundo civilizado, a responsabilidade penal depende da culpa ou do dolo do agente. É, portanto, sempre subjetiva e pessoal. Não vale o argumento segundo o qual a individualização da conduta pode ser feita no curso da ação pena!. Tal individualização há de ser prévia, sem o que estará fortemente cerceado o direito de defesa, pois o acusado não saberá do que está sendo acusado, e assim não terá como defender-se.

Inconsistente é o argumento, tantas vezes utilizado pelos que preconizam a chamada denúncia genérica, de que é muito **difícil** para o Ministério Público a obtenção de elementos que lhe pennitam a descrição individualizada das condutas delituosas nos crimes societários. Mais inconsistente, ainda, é a equiparação, que alguns fazem, dos crimes contra a ordem tributária praticados no âmbito da empresa, com os crimes de autoria coletiva, corno assaltos, nos quais os autores do ilícito se unem para praticá-lo.
Realmente, mesmo sendo difícil a colheita de informações precisas a respeito da conduta individualizada de cada partícipe do crime, é evidente ser essa colheita mais fácil na fase de inquérito policial, procedimento que tem sido aceito como inquisitório, unilateral, sem a participação da defesa, e por tudo isto com produção de provas evidentemente facilitada, do que durante a ação penal, que se desenvolve com estrita obediência ao contraditório e a ampla defesa em todos os seus passos.

6. Sanções pessoais e patrimoniais

A questão da responsabilidade por cometimentos ilícitos deve ser equacionada a partir da distinção entre as sanções *pessoais* e as sanções *patrimoniais.*
As primeiras são aquelas que afligem diretamente a pessoa natural, e se caracterizam pela possibilidade de serem suportadas *pessoalmente* por qualquer ser humano, independentemente de sua atividade profissional, de sua riqueza, ou qualquer outra qualificação. São as penas ditas corporais. Penas privativas de liberdade, ou de prestação de serviços à comunidade, por exemplo.
As últimas são aquelas que só indiretamente afligem a pessoa natural, e se caracterizam por seu conteúdo patrimonial, e que por isto mesmo somente podem ser suportadas por quem disponha de riqueza.
Para ensejar sanções da primeira espécie a responsabilidade há de ser necessariamente fundada na culpa. Tais sanções, por isto mesmo, somente podem ser aplicadas a pessoas naturais, pois somente em relação a estas se pode falar em culpa.
Para ensejar sanções da segunda espécie não será necessário cogitar de dolo ou culpa. Por isto, tais sanções podem ser aplicadas às pessoas jurídicas, com fundamento na responsabilidade objetiva.

7. Solução adequada

Em lace do Direito vigente, a supremacia constitucional praticamente impede a aplicação de sanções penais aos infratores das leis tributárias.

Travam-se, todavia, insuperáveis controvérsias, nas quais os que defendem a aplicação das sanções penais invocam sempre o interesse público, argumento sabidamente perigoso, porque agride o princípio da segurança jurídica. E a palavra final, do Supremo Tribunal Federal, é imprevisível.
Pensamos que a melhor solução será a revogação das leis que definem como ilícito penal a infração de leis tributárias. Tais infrações, como todas as demais que não demonstrem *periculosidade física,* devem ser definidas como ilícito administrativo fiscal, ensejando sanções patrimoniais, que podem ser exacerbadas em função da gravidade dos cometimentos.
A pena pecuniária, para ser eficaz, deve implicar sacrifício para quem a suporta. Não está sujeita ao limite do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a tributação confiscatória.
Em sentido oposto, todavia, manifestou-se já o Supremo Tribunal Federal, quando concedeu medida liminar em ação promovida pela Federação Nacional do Comércio para suspender a vigência do art. 3^Q^, parágrafo único, da Lei n. 8.846/94, que comina, para a hipótese de venda de mercadoria sem a emissão de nota fiscal, multa de 300% (trezentos por cento) do valor da operação.
A sanção deve ser, tanto quanto possível, da mesma natureza do cometimento ilícito. Se este não atinge a pessoa, mas o patrimônio, a sanção correspondente não deve ser pessoal, mas patrimonial.
A sanção corporal, de natureza penal, pode ter maior efeito intimida-tivo, mas não se pode esquecer que um tal efeito intimidativo tem sido considerado irrelevante pela doutrina, que por isto mesmo se manifesta quase unanimemente contrária à pena de morte.

8. Sanções políticas

Prática antiga, que, no Brasil, remonta aos tempos da ditadura de Vargas, é a das denominadas *sanções políticas,* que consistem nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos.
São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias em face de pequena irregularidade no documento fiscal que as acompanha, o denominado regime especial de fiscalização, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes, a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, entre muitos outros.
As sanções políticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer

atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal.

Apesar de inconstitucionais, as sanções políticas são hoje largamente praticadas, no mais das vezes por puro comodismo das autoridades da Administração Tributária, que nelas encontram meio fácil de fazer a cobrança de tributos. Tem sido freqüente, assim, a impetração de mandados de segurança para garantir ao contribuinte a prática de certos atos, livrando-o das sanções políticas.

Ocorre que do deferimento do *writ* nenhuma conseqüência decorre capaz de inibir tais práticas arbitrárias. Por isto proliferam, e se repetem, até para o mesmo beneficiário da ordem judicial, que tem de ser repetida em todos os casos, gerando enorme encargo para o Judiciário.

O caminho para inibir as sanções políticas é a ação de indenização por perdas e danos contra a entidade pública, com fundamento no art. 37 e seu § 6º da vigente Constituição Federal, e também contra o agente público, vale dizer, a autoridade pública responsável pela ilegalidade, com fundamento no art. 159 do Código Civil. A sanção política, conforme o caso, pode causar dano moral, dano material e lucros cessantes, tudo a comportar a respectiva indenização, desde que devidamente demonstrados.

Enquanto ninguém for responsabilizado pelas práticas ilegais, o fisco vai continuar agindo de forma arbitrária, porque as autoridades não estão preocupadas de nenhum modo com a legalidade. Mesmo que haja responsabilização da entidade pública, a ilegalidade seguirá sendo praticada, porque cada governante vai deixar o problema da indenização para o sucessor, cuidando apenas de protelar o desfecho da questão. Entretanto, no momento em que a autoridade sentir-se responsabilizada, pessoalmente, pela conduta ilegal ou abusiva, certamente vai pensar bem antes de prosseguir em sua prática.

Há quem sustente que a responsabilização do agente público por ilegalidades tornará impossível o desempenho do cargo de agente fiscal, em face da insegurança jurídica. As leis são complexas e a jurisprudência geralmente alberga divergências. O agente fiscal nunca saberia como agir para não terminar sendo responsabilizado por eventuais danos ao contribuinte.

Tal argumento, embora à primeira vista pareça procedente, na verdade não resiste a um exame mais atento. Em primeiro lugar porque à mesma insegurança estamos todos submetidos, e o contribuinte, quando viola

a lei, submete-se a pesadas multas, sem que o Fisco admita a seu favor o argumento fundado na complexidade das leis e nas divergências jurispru-denciais. Em segundo lugar, a responsabilidade do agente público só será a final reconhecida e afirmada na sentença que o condenar ao pagamento da indenização se o juiz restar convencido de que realmente configurou-se sua culpa ou dolo. Esses elementos subjetivos devem ser apreciados pelo juiz, em cada caso. O que não é razoável é admitir, sob o pretexto da insegurança jurídica, uma conduta inteiramente irresponsável daquele que age em nome do Estado.

9. Extinção da punibilidade pelo pagamento

9.1 No âmbito penal

A questão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo tem sido objeto de sérias divergências. De um lado os que pretendem um direito penal desprovido de utilitarismo, sustentando que admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento implica favorecer os mais abastados, que poderão livrar-se da sanção pagando o tributo cobrado. De outro, os que sustentam que a criminalização do ilícito tributário é, na verdade, desprovida de conteúdo ético, prestando-se mesmo como instrumento para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo e que, por isto, deve ser premiado o que paga porque permite seja alcançado o objetivo a final buscado com a cominação da sanção penal.

Talvez por causa dessa controvérsia a lei tem sofrido constantes alterações. Hoje, o pagamento extingue a punibilidade desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. Em se tratando de contribuição de seguridade social o pagamento só extingue a punibilidade se feito antes do início da ação fiscal.

9.2 No âmbito administrativo

No âmbito das penalidades administrativas a questão se resolve nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. Se o pagamento é feito com a denúncia espontânea da infração, nenhuma penalidade pode ser aplicada. Se, todavia, é feito em face de exigência formalizada em ação fiscal, o pagamento do crédito tributário feito no prazo estabelecido para a im-pugnação do auto de infração, ou no prazo para o recurso administrativo, implica redução do valor da multa, que geralmente vem estabelecido na lei específica de cada tributo.

Essa redução do valor da multa, nas hipóteses em que o contribuinte renuncia ao direito de impugnar, ou de recorrer, constitui uma forma oblí-

qua de punir o sucumbente. Por isto, temos sustentado que a lei deveria estabelecer a sucumbência também para a Fazenda Pública, dando, assim, um tratamento isonômico aos litigantes.

10. Exclusão da punibilidade

Interessante hipótese de exclusão da punibilidade pode ser vista no inadimplemento, pelo Poder Público, do dever imposto pelo art. 212 do Código Tributário Nacional.

Realmente, segundo o art. 212 do Código Tributário Nacional, os po-deres executivos federal, estaduais e municipais têm o dever de expedir, anualmente, por decreto, até o dia 31 de janeiro de cada ano, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos seus tributos. Ocorre que esse dever vem sendo descumprido, com absoluto desrespeito ao direito do contribuinte à informação.

É certo que ninguém se exime do cumprimento da lei alegando que a desconhece. Por isto mesmo, a não expedição da consolidação em texto único das leis de cada tributo não desobriga o contribuinte do respectivo pagamento. É razoável, porém, entender-se que, tratando-se de tributo cuja legislação vem sendo alterada com freqüência, o contribuinte tem a sua punibilidade excluída pelo inadimplemento, pelo Poder Público, do seu dever de facilitar o conhecimento da lei vigente.

//. Prévio exaurimento da via administrativa

Questão de grande interesse e atualidade em matéria de crimes contra a ordem tributária consiste em saber se o Ministério Público pode oferecer denúncia antes da decisão final da autoridade no processo administrativo. Admitir-se que sim, implica admitir o uso da ação penal como instrumento para constranger o contribuinte ao pagamento de tributo, que pode não ser devido. Assim, para que sejam preservados os direitos constitucionais do contribuinte, entre os quais o de pagar apenas os tributos devidos, e de utilizar-se, para esse fim, do direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive no processo administrativo, não se pode admitir denúncia sem o prévio exaurimento da via administrativa.

Por isto mesmo a lei determinou que a representação fiscal, para fins penais, relativa aos crimes contra a ordem tributária será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a existência fiscal do crédito tributário correspondente.

No julgamento do HC n. 81.611, dia 10.12.2003, o Supremo Tribunal Federal fixou finalmente sua jurisprudência no sentido da tese que te-

mos defendido. O assunto rendeu divergências, tanto que a decisão não foi unânime. Restaram vencidos a Min. Ellen Gracie e os Mins. Joaquim Barbosa e Carlos Brito. Importante, porém, é que, a final, restou afastada a possibilidade de uso da ação penal como instrumento de coação contra o contribuinte com o objetivo de impedir que o mesmo conteste, pelas vias legais, a cobrança de tributo indevido.

Esse aspecto foi destacado, com inteira propriedade, pelo Min. Nelson Jobim, sustentando que no processo administrativo fiscal o contribuinte exerce seu direito ao contraditório e à ampla defesa, e a instauração de ação penal antes de concluído esse processo administrativo consubstancia uma ameaça ao contribuinte.

Quem conhece o comportamento do Ministério Público, que em muitos casos atua como verdadeiro cobrador de impostos, sabe muito bem que a ameaça de ação penal pode levar o contribuinte a pagar o tributo mesmo quando seja este flagrantemente indevido. E isto, evidentemente, não é compatível com o Estado Democrático de Direito, no qual deve ser assegurado a todos o direito de não pagar tributos indevidos.

O Min. Sepúlveda Pertence, Relator do caso, já se havia manifestado no sentido da tese que a final prevaleceu. Profundo conhecedor do Direito Penal, sustentou a falta de justa causa para a ação penal antes do lançamento definitivo, por se tratar de um crime de resultado. E, na verdade, a ação penal antes do lançamento definitivo pode conduzir a uma situação verdadeiramente absurda, na qual o Estado-juiz pune alguém por supressão ou redução de tributo e o mesmo Estado, como Administração Tributária, diz que nenhum tributo lhe era devido.

Duas palavras, porém, devem ser ditas em relação à tese adotada pelos votos vencidos. A Min. Ellen Gracie, com o apoio dos Mins. Joaquim Barbosa e Carlos Brito, sustentou que aguardar o julgamento administrativo poderia levar à impunidade, em face da prescrição. Essa tese, *data venia, é* inconsistente, porque o Estado tem meios para evitar a demora no julgamento do processo administrativo, e não se justifica de modo algum que, a pretexto de evitar a prescrição, seja amesquinhado o direito fundamental do contribuinte de defender-se contra a exigência de tributo indevido.

Ressalte-se, finalmente, que o Min. Joaquim Barbosa, mesmo tendo, a final, aderido à tese da Min. Ellen Gracie, afirmou "a necessidade de tratamento harmônico da matéria nas esferas administrativa, penal e ci-vil", pois "a desarmonia entre elas poderia acarretar a indesejável coincidência da condenação penal seguida do reconhecimento da inexistência do débito fiscal na esfera administrativa".

Essa possibilidade é bem mais preocupante do que a de ocorrência de prescrição — que, aliás, pode ser contornada pelo próprio Supremo Tri-

bunal Federal com a tese sustentada por alguns de seus Ministros de que a prescrição não corre enquanto pendente de julgamento o processo administrativo fiscal.

A questão essencial, na verdade, consiste em saber se é juridicamente válido o uso da ação penal como instrumento de coação para obrigar o contribuinte a pagar tributos sem direito de questionar a legalidade destes. E o Supremo Tribunal Federal merece aplausos da comunidade jurídica pela resposta a ela oferecida, com a qual contribui positivamente para a construção, no Brasil, de um Estado Democrático de Direito.

Quando não tenha sido iniciada ação fiscal e o Ministério Público tenha, por outros meios, notícia do crime, deve este oficiar à autoridade administrativa para que instaure a ação fiscal. Somente nas hipóteses de suspeitar de omissão da autoridade administrativa, ou da prática por esta de corrupção passiva, pode o Ministério Público oferecer, desde logo, a denúncia, envolvendo nesta, se for o caso, a própria autoridade que tenha praticado o ilícito penal.

T

BIBLIOGRAFIA

a) Nacional

AKSELRAD, Moisés: *Conceitos, Estudos e Prática de Direito Tributário,* LTr, São Paulo (Brasil), 1980.
--------------: *Teoria e Prática de Direito Tributário,* Juarez de Oliveira, São Paulo
(Brasil), 1999.
AKSELRAD, Sibele de Andrade Taqucs: *Compensação de Créditos Tributários -Doutrina e Jurisprudência,* Juarez de Oliveira, São Paulo (Brasil), 1999.
ALBUQUERQUE, Leonel Araújo de: *A Inflação e a Tributação das Pessoas Jurídicas,* ESAF, Brasília (Brasil), 1984.
AMARO, Luciano: *Direito Tributário Brasileiro,* 4ª ed., Saraiva, São Paulo (Brasil), 1999.
ANDRADE JÚNIOR, Attila de Souza Leão Andrade: *Comentários sobre a nova lei do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas,* Brasília Jurídica, Brasília (Brasil), 1996.
ARZUA, Heron: *Contribuição ao Estudo dos Tributos Parajiscais,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1974.
ATAL1BA, Geraldo: *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1968.
--------------: *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1969.
-------------- : *Lei Complementar na Constituição,* Ed. RT, São Paulo (Brasil),
1971.
--------------: *Hipótese de Incidência Tributária,* 5ª ed. atualizada de acordo com a
CF de 1988, 6ª tir., Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 1997.
ÁVILA, René Izoldi: *A Distribuição Disfarçada de Lucros na Constituição e Extinção da Sociedade Anônima,* Síntese, Porto Alegre (Brasil), 1978.
--------------: *Direito Tributário na Prática,* Síntese, Porto Alegre (Brasil), 1977.
--------------: Os *Incentivos Fiscais no Mercado de Capitais,* Livraria Sulina Editora, Porto Alegre (Brasil), 1969.
--------------: *Imposto de Renda Pessoa Jurídica, D.L. 1958 Comentado e Aplicado,* Síntese, Porto Alegre (Brasil), 1978.
BALEEIRO, Aliomar: *Uma Introdução à Ciência das Finanças,* vs. I e II, Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1955.

-----------: *Direito Tributário Brasileiro,* 2ª cd., Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1970. 10ª ed., mesma editora, 1981. 14ª ed., mesma editora, 1990.
: *Limitações Constitucionais ao Podei' de Tributar,* 3ª ed., Forense,
Rio de Janeiro (Brasil), 1974. BARBOSA, Denis Borges: *Tributação da Propriedade Industrial e do Comércio de Tecnologia,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1984. BARBOSA, Ruy: *Finanças e Política da República,* Capital Federal Companhia Impressora, Rio de Janeiro (Brasil), 1892. BARRETO, Aires: *Base de Cálculo. Alíquotas e princípios constitucionais,* Ed.
RT, São Paulo (Brasil), 1987. BARROS, José Fernando Cedeno de: *Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1996. BASTOS, Celso Ribeiro: *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário,*
Saraiva, São Paulo (Brasil), 1991.
BECHO, Renato Lopes: *Tributação das Cooperativas,* Dialética, São Paulo (Brasil), 1998.
-------------- : *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária,* Dialética, São Paulo (Brasil), 2000.
BECKER, Alfredo Augusto: *Teoria Geral do Direito Tributário,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1963.
BEZERRA, Agostinho Fernandes: *As Tarifas Internas na Iª República,* ESAF, Brasília (Brasil), 1986.
BONAVIDES, Paulo: *Do Estado Liberal ao Estado Social,* 6ª ed., Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 1996.
-------------: *Ciência Política,* 10ª ed., 5ª tir., Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 1997.
BORGES, José Souto Maior: *Iniciação ao Direito Financeiro,* Imprensa Universitária, Recife (Brasil), 1966.
-------------: *A Reforma do Sistema Tributário Nacional (Emenda Constitucional n. 18),* Imprensa Universitária, Recife (Brasil), 1967.
-------------: *Isenções Tributárias,* Sugestões Literárias, São Paulo (Brasil), 1969.
------------- : *Lei Complementar Tributária,* Ed. RT/Educ, São Paulo (Brasil), 1975.
— : *Lançamento Tributário,* Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 1999.
— : *Obrigação Tributária,* Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 1999.
— : *Introdução ao Direito Financeiro,* Max Limonad, São Paulo (Brasil), 1998.
BON1LHA, Celso B., *Da Prova no Processo Administrativo Tributário,* 2ª ed., Dialética, São Paulo (Brasil), 1997.
BON1LHA, Paulo Celso Bergstrom: *Da Prova no Processo Administrativo Tributário,* 2ª ed., Dialética, São Paulo (Brasil), 1997.
BRASIL, Francisco de Souza: *O ÍCMe os Impostos sobre Vendas no Brasil,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1987.

BUENO, Cassio Ecarpinclla: *Liminar em Mandado de Segurança,* Ed. RT, São
Paulo (Brasil), 1997. BULHÕES, Octavio Gouvêa de: *Dois Conceitos de Lucro,* Apcc Editora, Rio de
Janeiro (Brasil), 1969.
CABRAL, Antônio da Silva: *Processo Administrativo Fiscal,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1993.
CANTIZANO, Dagoberto Liberato: *O Sistema Tributário da Constituição e suas Implicações no Direito Tributário Nacional,* Editora Rio, Rio de Janeiro (Brasil), 1978.
CANTO, Gilberto de Ulhôa: *Temas de Direito Tributário,* Editora Alba, Rio de Janeiro (Brasil), 1963.
--------------: *Estudos e Pareceres de Direito Tributário,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1975.
CARON, Osvaldo: *Temas de Direito Tributário,* Max Limonad, São Paulo (Brasil), 1976.
CARRAZZA, Roque Antônio: *O sujeito ativo da obrigação tributária,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1977.
--------------: *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro,* Ed. RT, São Paulo
(Brasil), 1981.
--------------: *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária,*
Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1986.
--------------: *Curso de Direito Constitucional Tributário,* 9ª ed., Malheiros Edito-
res, São Paulo (Brasil), 1997. CARVALHO, A. A. Contreiras de: *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário,*
Freitas Bastos, Rio de Janeiro (Brasil), s/d. CARVALHO, Clóvis Martins: *Manual do ISTR (Imposto sobre os serviços de transporte rodoviário intermunicipal e interestadual de passageiros e cargas),*
Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1976. CARVALHO, Damay: *Atividades Imobiliárias perante a legislação do Imposto de Renda (Dec.-lei n. 1.381, de 1974),* Hermeron Editora, São Paulo (Brasil),
1974. CARVALHO, Paulo de Barros: *Teoria da Norma Tributária,* Ed. RT, São Paulo
(Brasil), 1981. --------------: *Curso de Direito Tributário,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1985. 13ª
ed. Saraiva, São Paulo, 2000.
CASSONE, Vittorio: *Direito Tributário,* 1 Iª ed., Atlas, São Paulo (Brasil), 1999. --------------: *Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição,* Editora Atlas,
São Paulo (Brasil), 1989. CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de: *Tratado dos Impostos,* Laemmertz &
Comp.-Editores, Rio de Janeiro (Brasil), 1901.
CELESTINO, João Baptista: *Direito Tributário nas Escolas,* Iª ed., Sugestões Literárias, São Paulo (Brasil), 1974. 3ª ed., mesma editora, 1979. COELHO, Fábio Ulhoa: *Desconsideração da Personalidade Jurídica,* Ed. RT, São
Paulo (Brasil), 1989.

COELHO, José Washington: *Código Tributário Nacional Interpretado,* "Correio da Manhã", Rio de Janeiro (Brasil), 1968.
COELHO, Sacha Calmon Navarro: *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1982.
--------------: *Infrações Tributárias e suas Sanções,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1982.
--------------: *Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário,* 2ª ed.,
Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1990.
--------------: *Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação*
Decadência e Prescrição, Dialética, São Paulo, 2000.
CONTI, José Maurício: *Sistema Constitucional Tributário — Interpretado pelos Tribunais,* Oliveira Mendes/Del Rey, São Paulo/Belo Horizonte, 1997.
COSTA, Antônio José da: *Da Regra-Padrão de Incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1985.
COSTA, Célio Silva: *Teoria e Prática do Direito Tributário,* Editora Rio, Rio de Janeiro (Brasil), 1976.
-------------- : *Da Irresponsabilidade Tributária do Sócio e do Administrador da*
Sociedade Comercial, Editora Liber Júris, Rio de Janeiro (Brasil), 1985.
COSTA, Regina Helena: *Princípio da Capacidade Contributiva,* 2ª ed., Malhei-ros Editores, São Paulo (Brasil), 1996.
CRETELLA JÚNIOR, José: *Curso de Direito Tributário Constitucional,* Iª ed., Forense Universitária, Rio de Janeiro (Brasil), 1993.
CRETTON, Ricardo Aziz: *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabili-dade e sua Aplicação no Direito Tributário,* Lumen Júris, Rio de Janeiro, 2001.
CRUZ, Antônio Maurício da: *O IPI— Limites Constitucionais,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1984.
CRUZ, Paulo G. Bandeira da: *Cisão de Sociedades no Direito Tributário,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1981.
DENARI, Zelmo: *Curso de Direito Tributário,* 8ª ed., Atlas, São Paulo, 2002.
--------------: *Elementos de Direito Tributário,* Editora Juriscrédi, São Paulo
(Brasil), 1973.
--------------: *Solidariedade esucessão tributária,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1977.
--------------: *Decadência e Prescrição Tributária,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1984.
DERZ1, Misabel de Abreu Machado: *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1988.
DESLANDES, Rosenice: *Denúncia Espontânea,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1997.
DIAS, José do Nascimento, c NASCIMENTO, David Loureiro: *Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Legislação anotada,* Atlas, São Paulo (Brasil), 1998.
DINIZ, Maria Helena: *Dicionário Jurídico,* Saraiva, São Paulo, 1998.
DORIA, Antônio Roberto Sampaio: *Distribuição Disfarçada de Lucros c Imposto de Renda,* Resenha Tributária/Educ, São Paulo (Brasil), 1975.

--------------: *Direito Constitucional Tributário e "Due Process ofLaw",* 2ª ed.,
Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1986. DORNELLES, Francisco Neves: *A Dupla Tributação Internacional da Renda,*
Editora da FGV, Rio de Janeiro (Brasil), 1979.
ESTEVES, Maria do Rosário: *Normas Gerais de Direito Tributário,* Max Limo-nad, São Paulo (Brasil), 1997.
FABRETTI, Láudio Camargo: *Código Tributário Nacional Comentado,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1998.
FALCÃO, Amílcar de Araújo: *Introdução ao Direito Tributário,* Edições Financeiras, Rio de Janeiro (Brasil), 1959.
--------------: *Sistema Tributário Brasileiro (Idéias gerais sobre discriminação de rendas),* Iª ed.. Edições Financeiras, Rio de Janeiro (Brasil), 1965.
FANUCCHI, Fábio: *A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário Brasileiro,* 3ª ed., Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1976.
--------------: *Curso de Direito Tributário Brasileiro,* vs. I e II, 3ª ed., Resenha
Tributária-MEC, São Paulo (Brasil), 1975.
--------------: *Reforma Constitucional Tributária,* Atlas, São Paulo (Brasil), 1966.
FELIPE, Jorge Franklin Alves: *Direito Tributário na Prática Forense,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1987.
FERREIRA, Ademar: *Direito Fiscal,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1961.
FIGUEIREDO, Lúcia Valle: *Estudos de Direito Tributário,* Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 1996.
FLORENZANO, Zola: *Curso Superior de Direito Tributário,* Instituto de Cultura Jurídica/Revista Fiscal, s/local e s/d.
--------------: *Os Impostos no Brasil,* Instituto de Cultura Jurídica, Rio de Janeiro
(Brasil), s/d.
FLORIDO, Luiz Augusto Irineu: *Curso de Direito Tributário,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1980.
GALLO, Antônio Felippe A.: *Compêndio de Direito Tributário,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1980.
GASPAR FILFIO, Waltcr: *Curso Programado de Direito Tributário,* Editora Rio, Rio de Janeiro (Brasil), 1982.
GASTALDI, J. Petrelli: *Iniciação ao Curso de Direito Tributário,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1965.
GODÓI, Marciano Seabra de: *Justiça, Igualdade e Direito Tributário,* Dialética, São Paulo (Brasil), 1999.
GOMES, Carlos Roberto de Miranda; e CASTRO, Adilson Gurgcl de: *Curso de Direito Tributário,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1987.
GOMES, Luiz Souza: *Dicionário Econômico e Financeiro,* 9ª ed., Borsói, Rio de Janeiro (Brasil), s/d.
GONÇALVES, José Artur Lima: *Imposto Sobre a Renda — Pressupostos constitucionais,* Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 1997.

GOUVEIA, Evaristo Paulo: *Imposto geral sobre operações ou transações, usando como base tributável o valor agregado,* José Bushatsky-Editor, São Paulo (Brasil), 1976.
GRAU, Eros Roberto: *Correção Monetária: Concordata e Créditos Fiscais,* Ed. RT. São Paulo (Brasil), 1974.
--------------: *Planejamento Econômico e Regra Jurídica,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1978.
-----------------: *Elementos de Direito Econômico,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1981.
--------------: *Direito. Conceitos e Normas Jurídicas,* Ed. RT, São Paulo (Brasil),
1988.
--------------: *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Critica),* 6J ed., Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 2001.
GRECO, Marco Aurélio: *Norma Jurídica Tributária,* Saraiva/Educ, São Paulo (Brasil), 1974.
--------------: *Dinâmica da Tributação e Procedimento,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1979.
--------------: *Internet e Direito,* Dialética, São Paulo, 2000.
--------------: *Contribuições (umafigura "suigeneris"),* Dialética, São Paulo, 2000.
GRINOVER, Ada Pcllegrini; VIDIGAL, Geraldo de Camargo; BULGARELLI, Waldírio; GRAU, Eros Roberto; MARTINS, Ivcs Gandra da Silva; VEIGA JÚNIOR, Marcello Uchoa da; WAGNER, José Carlos G; SILVA, Luís Eduardo Lopes da; SÁ, Carlos Fernando de A.: *Análise Jurisprudencial,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1977.
GUIMARÃES, Carlos da Rocha: *Prescrição e Decadência,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1980.
GUIMARÃES, Ylvcs José de Miranda: *A situação atual da parajiscalidade no direito tributário,* José Bushatsky-Editor, São Paulo (Brasil), 1977.
----------------: *ICM —Análise e Princípios Estruturais,* LTr. São Paulo (Brasil), 1976.
HAMAT1, Cecília Maria Marcondes: *Curso de Direito Tributário,* Malheiros, São
Paulo (Brasil), 1996. HENRY, Eduardo Y.: *Do Imposto sobre Circulação de Mercadorias,* Saraiva, São
Paulo (Brasil), 1974. HORVATH, Estevão: *Lançamento Tributário e "Aiitolançamento",* Dialética, São
Paulo (Brasil), 1997. --------------: *O Principio do Não-Confisco no Direito Tributário,* Dialética, São
Paulo, 2002.
ICHIHARA, Yoshiaki: *Direito Tributário: uma introdução,* Atlas, São Paulo (Brasil), 1979. --------------: *hmmidades Tributárias,* Atlas, São Paulo (Brasil), 2000.
JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira: *Instituições de Direito Tributário,* Editora
Aquarela, São Paulo (Brasil), 1988.
--------------: *Dicionário Jurídico Tributário,* 3ª ed., Dialética, São Paulo, 2000.
JUSTEN FILHO, Marcai: *O Imposto sobre Serviços na Constituição,* Ed. RT, São
Paulo (Brasil), 1985.

LACOMBE, Américo Masset: *Obrigação Tributária,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1977.
--------------: *Imposto de Importação,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1979.
--------------: *Contribuições Profissionais,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1987.
LAZARIN, Antônio: *Introdução ao Direito Tributário,* Editora Atlas, São Paulo (Brasil), 1984.
LEITE, Antônio de Oliveira: *Impostos no Brasil,* Borsói, Rio de Janeiro (Brasil), 1972.
LEITE, Antônio Eduardo Macedo Soares de Paula: *Introdução ao Direito Tributário Brasileiro,* Vozes, Petrópolis, Rio de Janeiro (Brasil), 1976.
LEMKE, Giselc: *Imposto de Renda - Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica,* Dialética, São Paulo (Brasil), 1998.
LIMA, Sebastião de Oliveira: *O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1981.
LINHARES, Josaphat: *A Reforma Tributária e Sua Implicação nas Finanças dos Estados e Municípios,* Fundação Getúlio Vargas, UFRJ, Rio de Janeiro (Brasil), 1973.
LINS, Miguel; e LOUREIRO, Célio: *Teoria e Prática do Direito Tributário,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1961.
LONGO, Carlos Alberto: *Em Defesa de um Imposto de Renda Abrangente,* FIPE/ Pioneira, São Paulo (Brasil), s/d.
LOPES FILHO, Osiris de Azevedo: *Regimes Aduaneiros Especiais,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1984.
MACHADO, Hugo de Brito: *Aspectos Fundamentais do ICMS,* Dialética, São Paulo (Brasil), 1997.
--------------: *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro,* Forense, Rio de Janeiro, 1987.
--------------: *Temas de Direito Tributário,* Ed. RT, São Paulo, 1993.
--------------: *Temas de Direito Tributário II,* Ed. RT, São Paulo, 1994.
--------------: *Aspectos Fundamentais do ICMS,* 2ª cd., Dialética, São Paulo, 1999.
-------------- : *Mandado de Segurança em Matéria Tributária,* 4ª ed., Dialética, São Paulo, 2000.
--------------: *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988,* 4ª ed., Dialética, São Paulo, 2001.
--------------: *Estudos de Direito Penal Tributário,* Atlas, São Paulo, 2002.
--------------: *Comentários ao Código Tributário Nacional,* 1° v., Atlas, São Paulo, 2003.
MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz: *Tributação das Pessoas Jurídicas,* Ed. UnB, Brasília (Brasil), 1997.
--------------: *Do Lançamento Tributário — Execução e Controle,* Dialética, São Paulo, 1999.
MAIA FILHO, Napoleão Nunes: *Temas de Direito Administrativo e Tributário,* UFC, Fortaleza (Brasil), 1998.
MALERBI, Diva Prestes Marcondes: *Do Lançamento Tributário ••- Execução e Controle,* Dialética, São Paulo (Brasil), 1999.

--------------: *Elisão Tributária,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1984.
MALUF, Carlos Alberto Dabus: *Das Cláusulas de Inalienabilidade, Incomunica-bilidade e impenhorabil idade,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1983.
MANGIA, Joaquim Ferreira: *O Imposto de Importação e a Política Aduaneira,* ESAF, Brasília (Brasil), 1983.
MARINS, James: *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial),* 3ª ed., Dialética, São Paulo, 2003.
--------------: *Elisão Tributária e sua Regulação,* Dialética, São Paulo, 2002.
MARTINS, Cláudio: *Normas Gerais de Direito Tributário,* 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1969.
MARTINS, Ives Gandra da Silva: *A Apropriação Indébita no Direito Tributário Brasileiro,* José Bushatsky-Editor, São Paulo (Brasil), 1975.
--------------: *Da Sanção Tributária,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1980.
--------------: *Direito Econômico e Tributário,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1982.
--------------: *Teoria da Imposição Tributária,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1983.
-------------- : *Direito Constitucional Tributário,* 2ª ed., Edições CEJUP, Belém
(Brasil), 1985.
Sistema Tributário na Constituição de 1988, Saraiva, São Paulo
(Brasil), 1989.
MARTINS, Ives Gandra da Silva, e outros: *Curso de Direito Tributário,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1982.
--------------: "Base de cálculo", *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 7, Co-ed.
Centro de Extensão Universitária/Editora Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1982.
--------------: "Repetição do Indébito", *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 8,
Co-ed. Centro de Extensão Universitária/Editora Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1983.
-------------- : "Presunções no Direito Tributário", *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 9, Co-ed. Centro de Extensão Universitária/Editora Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1984.
MARTINS, Sérgio Pinto: *Manual do ISS,* Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 1995.
--------------: *Manual de Direito Tributário,* Atlas, São Paulo, 2002.
MATIAS, João Luís Nogueira: *Responsabilidade Tributária de Sócios no Merco-sul,* Mandamentos, Belo Horizonte, 2001.
ME1RA, Sílvio: *Direito Tributário Romano,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1978.
MELO, José Eduardo Soares de: *Curso de Direito Tributário,* Dialética, São Paulo (Brasil), 1997.
--------------: *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS,* 2ª ed., Dialética, São Paulo, 2001.
MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de: *Princípios Gerais de Direito Administrativo,* v. I, Iª ed., Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1969.
MELO, Ruy de; e REIS, Raul: *Manual do Imposto de Importação,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1970.
MELO FILHO, Álvaro de: *Direito Tributário: Metodologia e Aplicação,* Iª ed., Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1976.

: *Introdução ao Direito Premiai* (tese de mestrado), Departamento de Ciências Jurídicas-PUC, Rio de Janeiro, (Brasil), 1975.
MINHOTO JÚNIOR, Alcebíades da Silva: *Instituições de Direito Tributário,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1975.
MORAES, Bernardo Ribeiro de: *Sistema Tributário da Constituição de 1969, Curso de Direito Tributário,* vs. I e II, Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1973.
--------------: *Doutrina e Prática das Taxas,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1976.
--------------: *Compêndio de Direito Tributário,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1984.
MORAES, Germana: *Poder de Policia Administrativa,* Fortaleza (Brasil), 1990.
MORAES, Oswaldo de: *A Analogia no Direito Tributário Brasileiro,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1965.
--------------: *Curso de Legislação Tributária,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1974.
--------------: *Dicionário de Direito Tributário Brasileiro,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1973.
MORSCHBACKER, José: *Direito Tributário,* 3ª ed., Fotogravura do Sul, Porto Alegre (Brasil), 1972.
--------------: *A Restituição dos impostos Indiretos,* Síntese, Porto Alegre (Brasil), 1977.
MOSQUERA, Roberto Quiroga: *Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais,* Dialética, São Paulo (^Brasil), 1998.
NASCIMENTO, A. Teodoro: *Preços, Taxas e Parafiscalidade,* Iª ed.. Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1977.
--------------: *Contribuições Especiais,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1986.
NASCIMENTO, Carlos Valder do: *Princípios Fundamentais da Legislação Tributária,* Imprensa Universitária da FESPI, Ilhéus-BA (Brasil), 1983.
--------------: *Crédito Tributário,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1986.
-------------- : *Princípios Fundamentais da Legislação Tributária,* 2ª ed., Freitas Bastos, Rio de Janeiro (Brasil), 1984.
NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do: *Da Tributação e do Orçamento e a Nova Constituição,* AIDE Editora, Rio de Janeiro (Brasil), 1989.
NEDER, Marcos Vinícius, e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez: *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado,* Dialética, São Paulo, 2002.
NEVES, Luís Fernando de Sousa: *COFINS - Contribuição Social sobre o faturamento - LC 70/91,* Max Limonad, São Paulo (Brasil). 1997.
NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira: *Princípio Constitucional da Capacidade Con-Iribuliva,* Sérgio Fabris Editor, Porto Alegre, 2001.
NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima: *Fundamentos do Dever Tributário,* Del Rey, Belo Horizonte, 2003.
NOGUEIRA, Ruy Barbosa: *Direito Financeiro (Curso de Direito Tributário),* José Bushatsky-Editor, São Paulo (Brasil), 1964.
-------------- : *Curso de Direito Tributário,* 4ª ed., Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo (Brasil), 1976.
-------------- : *Teoria do Lançamento Tributário,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1965.

---------- : *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias,* 2Ü ed.,
Bushatsky-Editor, São Paulo (Brasil), 1974.
-----------: *Direito Tributário Comparado,* Saraiva, São Paulo (Brasil), 1971.
---------- : *Direito Tributário Aplicado,* Forense/Edusp, Rio-São Paulo (Brasil), 1976.
----------: *Curso sobre Teoria do Direito Tributário,* Secretaria da Fazenda do
Estado de São Paulo (Brasil), 1975. ----------- : *Direito Tributário Aplicado e Comparado,* v. II, Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1977. -----------: *bminidades,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1990.
NOGUEIRA, Ruy Barbosa, e outros: *Estudos Tributários,* Resenha Tributária, São
Paulo (Brasil), s/d. NOVELLI, Flávio Bauer: "Anualidade e Anterioridade na Constituição de 1988", em *RDT* 51/62-88.
OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de: *Curso Expositivo de Direito Tributário,* Resenha
Tributária, São Paulo (Brasil), 1976. OLIVEIRA, Marcos José Domingues de: *Capacidade Contributiva — Conteúdo e Eficácia do Princípio,* Renovar, Rio de Janeiro, 1988.
OLIVEIRA, Régis Fernandes de: *Taxas de Policia,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1980. OLIVEIRA, Régis Fernandes de, e outros: *Manual de Direito Financeiro,* Ed. RT,
São Paulo (Brasil), 1990.
PAES, P. R. Tavares: *Responsabilidade dos administradores de sociedades,* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1978.
--------------: *Comentários ao Código Tributário Nacional,* Saraiva, São Paulo
(Brasil), 1981.
PAIVA, Ormezindo Ribeiro de: *Elemento Temporal do Fato Gerador da Obrigação Tributária,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1977.
--------------: *Imunidade Tributária,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1981.
PAOLA, Leonardo Sperb de: *Presimções e Ficções no Direito Tributário,* Del Rey, Belo Horizonte (Brasil), 1997.
PAULA, Edycléa Tavares Nogueira de: *Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro,* Ed. RT" São Paulo (Brasil), 1984.
PAULSEN, Leandro (e outros): *Direito Tributário — Certidões Negativas,* Livraria do Advogado/ESPEFE, Porto Alegre (Brasil), 1999.
PEDRA, Glacy F.: *Você conhece Direito Tributário?* Editora Rio, Rio de Janeiro (Brasil), 1977.
PEDREIRA, José Luiz Bulhões: *Imposto de Renda,* Justec, Rio de Janeiro (Brasil), 1971.
PEREIRA, César A. Guimarães: *Elisão Tributária e Função Administrativa,* Dialética, São Paulo, 2001.
PIMENTA, Roberto Lyrio: *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico,* Dialética, São Paulo, 2002.
PIRES, Adilson Rodrigues: *Manual de Direito Tributário,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1990.

POLONI, Antônio Sebastião: *Denúncia Espontânea em Direito Tributário,* Agá
Júris, Campinas (São Paulo), 2000. PONTES, Helcnilson Cunha: *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário,* Dialética, São Paulo (Brasil), 2000.
QUEIROZ, José Wilson Nogueira de: *Teoria e Prática do "Leasing",* Imprensa
Universitária da UFC, Fortaleza (Brasil), 1974.
--------------: *Direito Econômico,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1982.
QUEIROZ, Luís César Souza de: *Sujeição Passiva Tributária,* Forense, Rio de
Janeiro (Brasil), 1998 QUIRINO, João Goulart: *A Taxa no Direito Brasileiro,* Resenha Tributária, São
Paulo (Brasil), 1980.
RABELLO FILHO, Francisco Pinto: *O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária,* Ed. RT, São Paulo, 2002.
REGNIER, João Roberto dos Santos: *A Norma de Isenção Tributária,* Resenha Tributária/EDUC, São Paulo (Brasil), 1975.
REIS, Maria Lúcia Sá Motta Américo dos, e BORGES, José Cassiano: *O ICMS ao Alcance de Todos,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1991.
--------------: *O IPI ao Alcance de Todos,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1999.
RIBEIRO FILHO, Alexandre da Cunha, e HENRIQUES, Vera Lúcia Ferreira de Mello: *ISS — Imposto sobre Serviços Comentado,* Liber Júris, Rio de Janeiro (Brasil), 1977.
ROCHA, Valdir de Oliveira: *Determinação do Montante do Tributo,* 2ª ed., Dialética, São Paulo, 1995.
--------------: *A Consulta Fiscal,* Dialética, São Paulo (Brasil), 1996.
RODRIGUES, Rafael Moreno: *Curso de Legislação Tributária para Administradores de Empresas,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1978. 2ª ed. em 1984.
--------------: *Intributabilidade dos Gêneros Alimentícios Básicos,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1981.
RODRIGUES, Ulysses Renato Pereira: *Uma Introdução ao Direito Tributário,* Editora Jalovi, Bauru, São Paulo (Brasil), 1979.
ROLIM, João Dácio: *Normas Antielisivas Tributárias,* Dialética, São Paulo, 2001.
ROSA, Edgar Lincoln de Proença: *A Questão do Decreto-lei sobre Tributos (O Princípio da Legalidade e sua Exceção Formal),* Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1982.
ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da: *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário,* Freitas Bastos, São Paulo (Brasil), 1978.
--------------: *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário,* 6ª ed., Renovar, Rio de Janeiro, 1990
SANT1, Eurico Marcos Diniz de: *Lançamento Tributário,* Max Limonad, São Paulo, 1996.
SANTOS, Cairon Ribeiro dos: *Direito Tributário,* Editora Jurídica-IEPC, Goiânia (Brasil), 1997.
SANTOS, Manoel Lourenço dos: *Direito Tributário,* Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro (Brasil), 1970.

SCHULER, Henry Contado: *Lucros Disfarçadamente Distribuídos,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1977.
SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga: *Teoria e Prática das Isenções Tributárias,* 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1990.
--------------: *Taxa -- Doutrina, prática e jurisprudência.* Forense, Rio de Janeiro
(Brasil), 1990.
: *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal,* Freitas Bastos, Rio
de Janeiro, 2000.
SILVA, Adauto Quirino: *Direito Tributário,* Sugestões Literárias, São Paulo (Brasil), 1980.
SILVA, Gérson Augusto: *Sistema Tributário Brasileiro,* ESAF, Brasília (Brasil), 1986.
SOUSA, Rubens Gomes de: *Compêndio de Legislação Tributária,* 4ª ed., Edições Financeiras, Rio de Janeiro (Brasil), 1964.
--------------: "Curso de introdução ao Direito Tributário", *Revista de Estudos Fiscais* 10, Ano II, São Paulo, outubro de 1948.
SOUZA, Hamilton Dias de: *Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional,* IBDT/Rescnha Tributária, São Paulo (Brasil), 1980.
SZKLAROWSKY, Leon Frejda: *Responsabilidade Tributária dos administradores de empresas, execução fiscal contra o responsável tributário.* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1978.
--------------: *Medidas Provisórias no Direito Tributário Brasileiro,* Editora NDJ,
São Paulo (Brasil), 1990.
TAVARES, Alexandre Macedo: *Denúncia Espontânea no Direito Tributário,* Dialética, São Paulo, 2002.
TENÓRIO, Igor: *Curso de Direito Financeiro Brasileiro,* Mabri Livraria e Editora, Rio de Janeiro (Brasil), 1970.
TENORIO, Igor, e MAIA, J. Motta: *Dicionário de Direito Tributário,* José Bushatsky-Editor, São Paulo (Brasil), 1975.
TILBERY, Hcnry: *Tributação e Integração da América Latina,* José Bushatsky-Editor, São Paulo, (Brasil) 1971.
--------------: *A Tributação dos Ganhos de Capital,* Resenha Tributária e Instituto
Brasileiro de Direito Tributário (co-ed.), São Paulo (Brasil), 1977.
TORRES, Ricardo Lobo: *Restituição dos Tributos,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1983.
--------------: *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1991.
TROIANELLI, Gabriel Lacerda: *Compensação do Indébito Tributário,* Dialética, São Paulo (Brasil), 1998.
UELZE, Hugo Barroso: "'Ação Popular Tributária", em *RIJE* 136/59-93, maio/95.
VALÉRIO, Walter Paldcs: *Programa de Direito Tributário,* Livraria Sulina Editora, Porto Alegre (Brasil), 1970.
VASCONCELOS, Arnaldo: *Teoria da Norma Jurídica,* 4ª ed., Malheiros Editores, São Paulo (Brasil), 1996.

VEROSPI, Ângelo: *Os Direitos do Contribuinte e a Prescrição Intercorrenle,* Resenha Tributária, São Paulo (Brasil), 1978.
VIEIRA, Maria Leonor Leite: *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário,* Dialética, São Paulo (Brasil), 1997.
VOLKWEISS, Roque Joaquim: *Direito Tributário Nacional,* 3ª ed., Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2002.
XAVIER, Alberto: *Do lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário,* Forense, Rio de Janeiro (Brasil), 1997.

b) Estrangeira

ACOSTA, Eugênio Simon: *El Derecho Financiem y Ia Ciência Jurídica,* Bolonia, Publicaciones dei Real Colégio de Espana. N. XLVII. Madrid (Espanha), 1985.
AGUILAR, Angel Baena: *El Domicilio Tributário en Derecho Espaiiol,* Aranzadi, Pamplona (Espanha), 1995.
ALAJVERDIÁN, D., c outros: *Las Finanzas en Ia URSS,* tradução de Baudelio Sanchez, Editorial Progreso, Moscú (URSS), s/d.
ALESSI, Renato, e STAMMATI, Gaetano: *Istituzioni di Diritto Tributaria,* Unio-ne Tipografico-Editrice Torinese, Torino (Itália), s/d.
ALLAN, Charles M.: *La teoria de Ia tributacĩon,* versión espafiola de Miguel Paredes, Alianza Editorial, Madrid (Espanha), 1974.
AMATUCCI, Andréa, e outros: *Seis Estádios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributário,* Editorial de Derecho Financiem, Madrid (Espanha), 1980.
ANDREOZZI, Manuel: *Derecho Tributário Argentino,* Tipografia Editora Argentina, Buenos Aires (Argentina), 1951.
ANTÓN, Fernando Serrano: *Las Devoluciones Tributarias,* Marcial Pons, Madrid, 1996.
ANTÓN, Luis Miguel Abajo: *La empresa ante Ia inspección fiscal,* Fundación Confemctal, Madrid (Espanha), 1999.
ARDANT, Gabriel: *Thàorie Soeiologique de L'impôt,* S.E.V.P.E.N., Paris (França), 1965.
ARESPACOCHAGA, Joaquín de: *Planificación Fiscal Internacional,* Marcial Pons, Madrid (Espanha) 1996.
ARGE, Horacio: *La Participación de Ia Imposieión Directa e Indirecta en Ia Po-lilica Fiscal,* Ediciones Macchi, Buenos Aires (Argentina), 1972.
ASOREY, Rubén O. (director): *Protección Constitucional de los Contribuyentes,* EDICA/Marcial Pons, Madrid/Barcelona (Espanha), 2000.
AYALA, José Luis Pérez de, e BECERR1L, Miguel Pérez de Ayala: *Fundamentos de Derecho Tributário,* 5ª ed., EDR, Madrid (Espanha), s/d.
BASC1U, Antônio Ferdinando: *Contributo alio studio delia obbligazione tributaria.* Casa Editrice Dott. Eugênio Jovene, Napoli (Itália), 1966.
BELGRANO, G. *A.* Posadas: *Derecho Tributário,* Editorial Medina, Montevideo (Uruguai), 1959.
BELTRAME, Pierre: *Os Sistemas Fiscais,* Livraria Almedina, Coimbra (Portugal), 1976.

BEREIJO, Álvaro Rodriguez: *Intmducción ai Estúdio dei Derecho Financiem,* Instituto de Estúdios Fiscalcs, Madrid (Espanha), 1976.
BIELSA, Rafael: *Estúdios de Derecho Público II Derecho Fiscal,* Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1951.
BOSI, Paolo: *1 tributi nell'economia italiana,* il Mulino. Bologna (Itália). 1992.
BRACHET, Bernard: *Le système fiscal français,* 2ª édition, LGDJ, Paris (França). 1988.
BUHLER, Ottmar: *Princípios de Derecho Internacional Tributário,* versão castelhana de Fernando Cervera Torrejon, Editorial de Derecho Financiero, Madrid (Espanha), 1968.
BUJANDA, Fernando Sainz de: *Teoria de Ia Educación Tributaria,* Facultad de Derecho, Madrid (Espanha), 1967.
--------------: *Lecciones de Derecho Financiero,* 6ª edición, Facultad de Derecho,
Madrid (Espanha). 1988.
CAMPOS, Diogo Leite de, c CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de: *Direito Tributário,* 2ª ed., Del Rey, Belo Horizonte, 2001 (obra editada no Brasil, mas concernente ao Direito Português).
CARTOU, Louis: *Droit financiar et fiscal européen,* Dalloz, Paris (França), 1972.
CASANOVA, Gustavo J. Navcira de: *El Principio de No-Confiscatoriedad — Estúdio eu Espaiia y Argentina,* McGraw-Hill, Madrid (Espanha), 1997.
CATHEL1NEAU, Jean: *Finances Publiques,* Líbrairie Géncrale de Droit et de Ju-risprudence, Paris (França), 1975.
CEREZO, Rafael Mateu-Ros: *Devolución de íngresos Tributários Indebidos y Revisión por Infracción Manifesta de Ley,* Civitas, Madrid (Espanha), 1985.
CHICOT, José Alberto Colônia: *La Responsabilidad Civil en ei Delito Fiscal,* Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2001.
COMPAIRED, Ismael Jimcnez: *El Régimen Tributário de Ia Explotación Comercial de Ia Propia Imagen,* Marcial Pons, Madrid/Barcelona (Espanha), 2001.
COSCIANI, Cesare: *Princípios de Ciência de Ia Hacienda,* tradução de Fernando Vicente-Arche Domingo e Jaime Garcia Anbveros, Editorial de Derecho Financiero, Madrid (Espanha), 1967.
--------------: *El Impuesto ai Valor Agregado,* tradução de Giuliani Fonrougc, Depalma, Buenos Aires (Argentina). 1969.
COSSON, Jean: *Los Inditstriales dei Fraude Fiscal,* Dopcsa. Barcelona (Espanha), 1975.
COSTA, José Manuel M. Cardoso de: *Curso de Direito Fiscal,* 2Ü ed., Livraria Almedina, Coimbra (Portugal), 1972.
COSTA, Ramón Valdés: *Curso de Derecho Tributário,* impresora Uruguaya Co-lombino, Montevidéu (Uruguai), 1970.
-------------- : *Estúdios de Derecho Tributário Internacional,* Editorial e Libreria
Jurídica, Montevideo (Uruguai), 1978.
COURTOIS, Picrrc: *Llinpôt .-.ui- ies grandes foiinnes,* Libraires Tcchniques, Paris (França), 1982.
CUNHA, Paulo de Pitta e: *Direito Fiscal — Primeiras Linhas de um Curso,* Ministério das Finanças, Lisboa (Portugal), 1975.

DE JUANO, Manuel: *Curso de Finanzas y Derecho Tributaria,* tomo I, Parte General, 2ª edición, revisada, ampliada y actualizada, Ediciones Molachino, Rosário (Argentina), 1969.
DEPELLO, Arturo Seminário: *Impuesto a Ia Renta,* Gaceta Jurídica, Lima (Peru), 1997.
DEROUIN, Philippc: *La Taxe sur Ia valeur ajoutée dans Ia Communauté écono-mique europóenne,* Jupiter/Navarre, Paris (França), 1977.
DUE, John F.: *Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento,* tradução de Camila Perret, Editora Perspectiva, São Paulo (Brasil), 1974.
DUVERGER, Maurice: *Elèments de Fiscalilé.* Presses Universitaires de France, Paris (França), 1976.
EGRET, Georges: *El IVA (impuesto sobre ei valor ahadido),* Oikos-tau ediciones, Barcelona (Espanha), 1979.
ELIZONDO, Francisco Cárdenas: *Introducción ai Estúdio dei Derecho Fiscal,* Porrúa, Coahila (México), !992.
ESTEVAN, Juan Galiano e RIVAS, Juan Izquierdo: *La Responsabilidad Tributaria,* CISS, Valencia (Espanha), 1997.
EUSEB1O, Domingos Martins: *Alguns Aspectos da Relação Jurídica Tributária,* Atlântida, Coimbra (Portugal), 1958.
-------------: *As letras no Código do Imposto de Capitais (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 39),* Lisboa (Portugal), 1966.
--------------: *A declaração tributária de rendimentos (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 75),* Lisboa (Portugal), 1968.
FANTOZZI, Augusto: *Diritto Tributário,* Utet, Torino (Itália), 1994.
FAVEIRO, Vitor Antônio Duarte: *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português,* Coimbra Editora, Coimbra (Portugal), 1986.
FERNANDEZ, F. Javier Martin: *Taxas* v *Precios Públicos en ei Derecho Espanol,* IEF/Marcial Pons, Madrid (Espanha), 1995.
FONROUGE, Carlos M. Giuliani: *Derecho Financiem,* 2ª edición, Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1970.
GALIMBERTI, Fabrizio: *Política Fiscale e slrutlura dei bilanci pubb/ici,* CEDAM, Padova (Itália), 1970.
GARCÍA, Eusebio González: "La Interpretación de Ias Normas Tributarias", *Cuadernos de Jurisprudência Tributaria* n. 6, Aranzadi, Pamplona (Espanha), 1997.
--------------: "Conccpto Actual de Tributo: Análises de Jurisprudência", *Cuadernos de Jurisprudência Tributaria* n. 2, Aranzadi. Pamplona (Espanha), 1997.
GARCÍA, Eusebio González, e outros: *Su/etos Pasivos y Responsablcs Tributários,* Marcial Pons, Madrid (Espanha), 1997.
GARCÍA, J. Antônio Cordero: *La Condenación cn ei Âmbito Tributário,* Marcial Pons, Madrid/Barcclona. 1999.
GARCÍA, José Ramón Ruiz: *La liquidacióu en ei ordinamiento tributário,* Civitas, Madrid (Espanha), 1987.
GIANNINI, A. D.: *Istituzioni di Diritto Tributário,* Dott. A. Giuffrè, Milano (Itália), 1948.

GIMÉNEZ, Juan José Bayona: *La Caducidad en ei Ordenamiento Tributário Es-paiiol,* Aranzadi, Pamplona (Espanha), 1999.
GOMES, Nuno Sá: *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal,* Rei dos Livros, Lisboa (Portugal), 2000.
--------------: *Lições de Direito Fiscal,* v. I, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa (Portugal), 1984.
: *Lições de Direito Fiscal,* v. II, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa
(Portugal), 1985.
: *Manual de Direito Fiscal,* Rei dos Livros, Lisboa (Portugal), 1995. *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais,* CEF, Lisboa (Portugal), 1991. : *Estudos sobre a Segurança Jurídica e as Garantias dos Contribuintes,* CEF, Lisboa (Portugal), 1993.
GÓMEZ, Ignacio Berdugo De La Torre, e OLIVÉ, Juan Carlos Ferre: *Todo sobre ei Fraude Tributário,* Editorial Praxis, Barcelona (Espanha), 1994.
GONZÁLEZ, Clemente Checa: *La Revisión de los Actos Tributários Locales,* Edersa, Madrid (Espanha), 1999.
--------------: *Los Responsables Tributários,* Thomson/Aranzadi, Navarra (Espanha), 2003.
--------------: *Los Tributos Locales,* Marcial Pons, Madrid/Barcelona (Espanha), 2000.
GONZÁLEZ, Eusebio, e LEJEUNE, Ernesto: *Derecho Tributaria,* 2ª ed., Plaza Universitária, Salamanca (Espanha), 2000.
GOODE, Richard: *The Individual Income Tax,* Studies of Government Finance, Washington (USA), 1976.
GOODMAN, Wolfe D.: *International Double Taxation of Estates and Inheri-tances,* Butterworths, London (Inglaterra), 1978.
GROVES, Harold M.: *Finanzas Públicas,* tradução de Odón Durán de Ocón, Editorial F. Trillas, México (México), 1968.
HENSEL, Albert: *Diritto Tributário,* traduzione de Dino Jarach, Dott. A. Giuffrè-Editore, Milano (Itália), 1956.
JARACH, Dino: *Curso Superior de Derecho Tributário,* CIMA, Buenos Aires (Argentina), 1969.
--------------: *El Hecho Imponible,* 2ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires (Argentina), 1971.
--------------: *O Fato Imponível — Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo,* tradução de Dejalma de Campos, Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1989.
--------------: *Finanzas Públicas* y *Derecho Tributário,* Abeledo-Perrot, Buenos
Aires (Argentina), 1996.
JARAMILLO, H., e PORFÍR1O DE J.: *El Derecho Tributário en Colômbia,* Departamento de Publicaciones de Ia Universidad La Gran Colômbia, Bogotá (Colômbia). 1976.
KALDOR, Nicholas: *Impuesto ai gasto,* tradueción de Rubén C. Pimentel, FCE,
México/Bogotá, 1976. KIRCHHOF, P., e outros: *Garantias Constitucionales dei Contribuyente,* Tirant
Io Blanch, Valencia (Espanha), 1998.

LAPATZA, José Juan Ferreiro: *Curso de Derecho Financiem Espahol,* 14ª edi-ción, Marcial Pons, Madrid (Espanha), 1992.
-------------- : *Ensayos sobre Metodologia y Técnica Jurídica en ei Derecho Financiem y Tributário,* Marcial Pons, Madrid/Barcelona (Espanha), 1998.
LAPATZA, José Juan Ferreiro; QUERALT, Juan Martin; HERNANDEZ, Francisco Clavijo, e ROYO, Fernando Perez: *Curso de Derecho Tributário,* 8ª edi-ción, Marcial Pons, Madrid (Espanha), 1992.
LEFEBVRE, Francis: *Estatuto dei Contribuyenle,* Ediciones Francis Lcfebvre, Madrid (Espanha), 1998.
LÓPEZ, José Manuel Castillo: *El Fraude Fiscal en Espanha,* Editorial Comares, Granada (Espanha), 1994.
LUQUI, Juan Carlos: *La Obligación Tributaria,* Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1989.
MAFFEZZONI, Federico: *// Principio t/i Capacita Contributiva nel Diritto Fi-nanziario,* Editrice Torinese, Torino (Itália), 1970.
MARI, Pilar Alguacil: *Discrecionalidad Técnica y Comprobación Tributaria de Valores La Problemática de su Control Judicial,* Diálogo, Valencia (Espanha), 1999.
MARTIN, José Maria: *Fundamentos de Ias Finanzas Publicas v dei Derecho Tributário Argentino,* La Ley S. A., Buenos Aires (Argentina), 1973.
MARTÍNEZ, Ernesto Eseverri: *Presunciones Lega/es y Derecho Tributário,* IEF/ Marcial Pons, Madrid (Espanha), 1995.
MARTÍNEZ, Francisco D. Adame: *La Consulta Tributaria,* Dodeca/Comares, Granada (Espanha), 2000.
MARTÍNEZ, Joaquín Álvarez: *La Motivación de los Actos Tributários,* Marcial Pons, Madrid/Barcelona (Espanha), 1999.
MARTÍNEZ, Pedro Soares: *Elementos para um Curso de Direito Fiscal (1),* Ministério das Finanças, Lisboa (Portugal), 1971.
--------------: *Direito Fiscal,* Almedina, Coimbra (Portugal), 1995.
MERSAN, Carlos A.: *Direito Tributário,* 2ª ed., tradução de Dejalma de Campos, Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1988.
MICHELI, Gian Antônio: *Corso di Diritto Tributário,* Unione Tipografico-Editri-ce Torinese, Torino (Itália), 1970.
--------------: *Curso de Direito Tributário,* tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro
Luciano Marrey Jr., Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1978.
MITA, Enrico de: *Appunti di Diritto Tributário,* Giuffrè, Milano (Itália), 1987.
MOLINA, Pedro Manuel Herrera: *Capacidad Econômica y Sistema Fiscal,* Marcial Pons, Madrid/Barcelona (Espanha), 1998
--------------: *Derecho Tributário Ambiental,* Marcial Pons, Madrid (Espanha), 2000.
--------------: *La Exención Tributaria,* Colex, Madrid (Espanha), 1990.
--------------: *Los Precios Públicos como Recurso Financiem,* Civitas, Madrid (Espanha), 1991.
MONTERO, Francisco Guio: *El contribuvente ante Ia inspección de hacienda,* Valladolid (Espanha), 1999.
MORGAN, Patrícia T.: *Tax Procedure and Tax Fraud,* West Publishing Co., Minnesota (EUA), 1990.
.

MOSCHETTI, Francesco: *El Principio de Capacidaà Contribntiva,* Instituto de Estúdios Fiscales, Madrid (Espanha), 1980.
MOTA, Antônio Manuel Cardoso: *O Imposto de Capitais,* 3ª ed., Coimbra Editora, (Portugal), 1982.
--------------: *A Tributação Unitária do Rendimento,* Coimbra Editora, (Portugal), 1990.
MUSGRAVE, Richard A.: *Sistemas Fiscales,* tradução de Enrique Fuentes Quin-tana Aguilar, Madrid (Espanha), 1970.
NABAIS, José Casalta: *O Dever Fundamental de Pagar Impostos,* Almedina, Coimbra, 1998.
NEUMARK, Fritz: *Princípios de Ia Imposición,* tradução de Luis Gutiérrez An-drés, 2ª edición, IEF, Madrid (Espanha), 1994
NOVOA, César Garcia: *El Principio de Seguridad Jurídica en Matéria Tributaria,* Marcial Pons, Madrid/Barcelona (Espanha), 2000.
--------------: *El Silencio Administrativo en Derecho Tributaria,* Aranzadi, Navarra (Espanha), 2001.
-------------- : *La Devohición de Ingresos Tributários Indebidos,* Marcial Pons, Madrid, 1993.
PARAGÓN, José Manuel Gallego: *Los Princípios Materiales de Justicia Tributaria,* Editorial Comares, Granada, (Espanha) 2003.
PAVES, Mª. José Femández: *La Autoliquidación Tributaria,* Marcial Pons, Madrid (Espanha), 1995.
PECHMAN, Joseph A.: *Federal Ta.x Policy,* Studies of Government Finance, Washington (USA), 1977.
PELLINGRA, Giuseppc: *Vimposizione Tributaria,* Giuffrè, Milano (Itália), 1974.
PEREZ, Jesus González: *La Ética en Ia Administración Pública,* Civitas, Madrid (Espanha), 2000.
PERRONE, Leonardo: *Discrezionalità e norma interna nelFimposizione tributaria,* Giuffrè, Milano (Itália), 1969.
PIMENTA, José da Costa: *A Dupla Tributação,* Livraria da Universidade, Coimbra (Portugal), 1993.
PISTONE, Antônio: *La giuridificazione tributaria in rapporto agli altri reuni dei diritto,* CEDAM, Padova (Itália), 1994.
-------------- : *La tassazione degli utili distribuiu e Ia* thin capitalization: *Profili internazionali e comparati,* CEDAM, (Itália), 1994.
POSADAS, G. A. Belgrado: *Derecho Tributário,* Editorial Medina, Montevideo (Uruguai), 1959.
PUGLIESE, Mario: *Instituciones de Derecho Financiem,* Porrúa, (México), 1971.
QUINTANA, César Albinana Garcia, e outros: *Doble Imposición Internacional,* Instituto de Estúdios Fiscales, Ministério de Hacienda, Madrid (Espanha), 1972.
R1BES, Aurora: *Convênios para Evitar Ia Doble Imposición Internacional: Inter-pretación, Procedimiento Amistoso* r *Arbitrqje,* EDR, Madrid (Espanha), 2003.

ROCH, Maria Teresa Soler: *Incentivos a Ia inversión y justicia tributaria,* Civitas,
Madrid (Espanha), 1983. RODRÍGUEZ, Juan Ignacio Cuadrado: *La Denuncia en ei Derecho Tributário,*
IEF/Marcial Pons, Madrid (Espanha), 1995. ROMANO, Santi: *Princípios de Direito Constitucional Geral,* tradução de Maria
Helena Diniz, Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1977.
ROSEMBUJ, Túlio: *El Hecho de Contribuir,* Cooperadora de Derecho y Ciências
Sociales, Buenos Aires (Argentina), 1975. --------------: *Elementos de Derecho Tributário,* Blumc, Barcelona (Espanha), 1982.
-------------- : *La Fiscalidad dei Capital Intelectual,* El Fisco, Barcelona (Espanha), 2003.
--------------: *La Transacción Tributaria,* Atelier, Barcelona (Espanha), 2000.
-------------- : *El Fraude de Ley, Ia Simulación y ei Abuso de Ias Formas en ei
Derecho Tributário,* 2ª ed., Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1999.
ROYO, Fernando Percz: *Derecho Financiem y Tributário - Parte General,* 10ª ed., Civitas, Madrid (Espanha), 1999.
SAIZ, Ricardo Calle: *Sistemas Fiscales Contemporâneos,* Fundación Universitária San Pablo, Madrid (Espanha), 1974.
SANCHEZ, Manuel González: *Los sujetos pasivos dei Impuesto sobre ei Valor Ahadido,* instituto de Estúdios Fiscales, Madrid (Espanha), 1976.
SCHMIDT, Jean: *Les Príncipes Fondamentaux du Droit Fiscal,* Dalloz, Paris (França), 1992.
--------------: *L 'Impât,* 2ª ed., Dalloz, Paris (França), 1995.
SCHMÒLDERS, Günter: *Teoria General dei Impuesto,* traducción de Luís A. Martin Merino, Editorial de Derecho Financiero, Madrid (Espanha), 1962.
SCHMÒLDERS, Günter, e DUBERGÉ, Jean: *Problemas de Psicologia Financie-ra,* traducción de José Maria Martin Oviedo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid (Espanha), s/d.
SELIGMAN, Edwin R. A.: *L 'Impât sur le Revenu,* traduetion française par William Oualid, M. Giard, Paris (França), 1913.
SERRANO, Luis Sánchez: *Tratado de Derecho Financiero y Tributário Constitucional,* Marcial Pons, Madrid (Espanha), 1997.
SIMÕES, A. A. Galhardo: *Subsídios para um conceito jurídico de contribuinte (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n. 29),* Lisboa (Portugal), 1964.
SOLER, Maria Carmen Ballcstcros: *La Extinción de Ia Detida Tributaria Mediante Compensación,* Marcial Pons, Madrid (Espanha), 1977.
SPISSO, Rodolfo R.: *Tutela Judicial Efectiva en Matéria Tributaria,* Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1996.
--------------: *Derecho Constitucional Tributário,* Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1993.
STAMPA, Leopoldo: *Estúdio Sistemático dei Impuesto sobre Ia Renta,* Editorial de Derecho Financiero, Madrid (Espanha), 1980.
STEFANI, Gioraio: *Corso di Finaliza Pubblica,* Cedam, Padova (Itália), 1970.

TEIXEIRA, Antônio Braz: *Princípios de Direito Fiscal Português,* Atica, Lisboa (Portugal), 1965.
--------------: *A Responsabilidade Fiscal das Pessoas Colectivas e dos seus Órgãos,* Ministério das Finanças, Lisboa (Portugal), 1967.
TESAURO, Francesco: *Istituzioni di Diritto Tributário,* 4ª edizione, Utet, Torino (Itália), 1994.
TIPKE, Klaus: *Moral Tributaria dei Estado y de los Contribuyentes,* trad. Pedro M. Herrera Molina, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2002.
TRAIBEL, J. P. Monteiro: *Derecho Tributário Moderno,* Fundación de Cultura Universitária, Montevideo (Uruguai), 1977.
TROTABAS, Louis: *Droit Fiscal,* 5ª ed., Dalloz, Paris (França), 1985.
UCKMAR, Victor: *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário,* tradução de Marco Aurélio Greco, Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1976.
URQUIZA, Fernando G. Sanz de: *La Interpretación de Ias Leves,* Abeledo-Per-rot, Buenos Aires (Argentina), 1990.
VADILO, Alfredo Meneses: *El deber de colaboración de Ias entidades de crédito ante los requerimien/os de información de Ia Administración Tributaria.*
VANONI, Ezio: *Naturaleza e Interpretación de Ias Leves Tributarias,* tradução de Juan Martin Queralt, Fábrica Nacional de Moncda y Timbre, Madrid (Espanha), s/d.
--------------: *Opere Giuridiche,* Dott. A. Giuffrè Editore, Milano (Itália), 1961.
VASCO, Domingo Carbajo, e MÁNEZ, Fernando Prats: *Tudo sobre ei Estatudo dei Contribuvente,* Editorial Praxis, Barcelona (Espanha), 1998.
VASQUES, Sérgio: *Os Impostos do Pecado — o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco,* Almedina, Coimbra (Portugal), 1999.
VILLEGAS, Héctor B.: *Curso de Finanzas, Derecho Financiem y Tributário,* Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1972.
--------------: *Curso de Direito Tributário,* tradução de Roque Antônio Carrazza,
Ed. RT, São Paulo (Brasil), 1980.
XAVIER, Alberto: *Conceito e Natureza do Acto Tributário,* Livraria Almedina,
Coimbra (Portugal), 1972. --------------: *Manual de Direito Fiscal,* v. 1, publicação da Faculdade de Direito
de Lisboa, Lisboa (Portugal), 1974.
ZAVALA, Ernesto Flores: *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas — Los Im~ pueslos,* 12ª ed., Porrúa, México (México), 1970.
ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega: *La Utilización Extrafiscal de los Tributos y los Princípios de Justicia Tributaria,* Universida dei País Vasco, Bilbao (Espanha), 2001.

ÍNDICE ALFABÉTICO

Ação amdatória de lançamento, 445
Ação civil pública, 454
Ação de consignação em pagamento, 446
Ação de repetição do indébito, 446
Ação dec/aratória, 445
Ação declaratória de constitucionalidade, 452
Ação direta de inconstilucionalidade, 451
Ação popular, 453
Ação rescisória, 444, 449
Ações da coletividade, 453
Ações de controle de constitucionalidade, 449-453
Ações judiciais
- de iniciativa do contribuinte, 445-449
- de iniciativa do fisco, 441-445 *Adicionais,* 277

Administração Tributária, 232-249 *Agente público*
- responsabilidade pessoal, 241 *Alíquotas*
- das contribuições sociais, 397
- do imposto de exportação, 291
- do imposto de importação, 286
- do imposto sobre heranças e doações, 341
- do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, 323
- do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços, 354
- do imposto sobre produtos industrializados, 310
- do imposto sobre propriedade de veículos automotores, 366
- do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, 370
- do imposto sobre propriedade territorial rural, 328
- do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 299
- do imposto sobre serviços de qualquer natureza, 383
- do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos, 377

Ampla defesa e contraditório no processo judicial, 439 *Anistia,* 223 *Antecipação da tutela*
- para suspensão de exigibilidade de credito tributário, 187
- e medida liminar, 187 *Anlerioridade,* 263
- e anualidade, 98
- limitações da competência tributária, 263
- princípios jurídicos da tributação, 48 *Antielisão*
- norma geral, 131 *Anualidade e anterioridade,* 98 *Apropriação indébita,* 460
- inexigibilidade de outra conduta, 464
- não recolhimento de tributo, 461
- precedentes, 460
- tipo novo e prisão por dívida, 463
Arrolaine/ito e inventário, liquidações de pessoas jurídicas, 230
Atividade financeira do Estado, 41
Auxílio da força pública, fiscalização tributária, -39
B
Base de cálculo
- das contribuições sociais, 39[7]
- das taxas, 407
- do imposto de exportação, 291
- do imposto de importação, 287
- do imposto sobre heranças e doações, 342
- do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, 323
- do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços, 356
- do imposto sobre produtos industrializados, 311
- do imposto sobre propriedade de veículos automotores, 366
- do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, 373
- do imposto sobre propriedade territorial rural, 328
- do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 299
- lucro arbitrado, 302
- lucro presumido, 301
- lucro real, 300
- rendimento, 304
- do imposto sobre serviços di_ 41uil1.ji.1er natureza, 384
- do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos, 377
Beneficio de ordem, 144

Bens destinados a consumo ou ativo fixo, 353
C
Capacidade contributiva, 52 *Capacidade tributária,* 44, 145 *Caulelar fiscal,* 444 *Certidões negativas,* 244
- e consignação cm pagamento, 248
- e perecimento de direito, 245
- e tributo não vencido, 247 *Ciência das Finanças,* 62 *Compensação,* 199 *Competência residual*
- impostos, 337 *Competência tributária*
- âmbito constitucional, 257
- atribuição, 254
- atribuição e distribuição de receita, 44
- c poder, 43
- e tributos vinculados, 278
- limitações, 256-275
- para instituição e cobrança
- da taxa, 408
- das contribuições sociais, 395
- do imposto de exportação, 289
- do imposto de importação, 283
- do imposto sobre heranças e doações, 340
- do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, 320
- do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços, 343
- do imposto sobre produtos industrializados, 308
- do imposto sobre propriedade de veículos automotores, 365
- do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, 368
- do imposto sobre propriedade territorial rural, 325
- do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 293
- do imposto sobre serviços de qualquer natureza, ^"1
- do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos, 374
- privativa da União, dos Estados e dos Municípios, 275
- princípios jurídicos da tributação, 45
- residual, 277
- sistema tributário, 253 *Concordatário,* encargos, 228

Concurso de preferências, 228 *Confisco,* vedação, 53, 264 *Consignação em pagamento*
- ação, 446
- extinção do crédito tributário, 214
- e certidão negativa, 248 *Conslilucionalidade,* controle, 449-453 *Constituição do crédito tributário,* 168
- critérios jurídicos no lançamento, 171
- lançamento, sua natureza, legislação aplicável, 169
- modalidades de lançamento, 172 *Consulta,* processo de, 431 *Continuação da atividade,* 152
Contraditório e ampla defesa no processo judicial tributário, 439 *Contraprestação de serviços públicos de uso compulsório* • tributo oculto ou disfarçado, 77 *Contribuição de melhoria*
- cálculo, 417
- conceito, 413
- distinção de taxa, 420
- fato gerador, 415
- função, 415
- lançamento, 419
- requisitos para cobrança, 419 *Contribuições*
- competência residual, 337 *Contribuições sociais*
- alíquotas e bases de cálculo, 397
- competência para instituição e cobrança, 395
- conceito c natureza jurídica, 388
- considerações especiais, 399
- contribuintes, 396
- espécies, 390
- de iluminação pública, 400
- de interesse de categorias profissionais ou econômicas, 392
- de intervenção no domínio econômico, 390
- de seguridade social, 393
- gerais, 394
- função, 389
- instituição e cobrança, competência, 395
- lançamento, 399 *Contribuinte*
- ações de sua iniciativa, 445
- das contribuições sociais, 396
- do imposto de exportação, 292
- do imposto de importação, 288
- do imposto sobre heranças e doações, 343

- do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, 324
- do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços, 360
- do imposto sobre produtos industrializados, 319
- do imposto sobre propriedade de veículos automotores, 366
- do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, 373
- do imposto sobre propriedade territorial rural, 329
- do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 304
- do imposto sobre serviços de qualquer natureza, 385
- do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos, 378
Controle de constitucional idade, 449 *Convenções e tratados internacionais,* 90 *Convenções particulares,* 141
Convênios interestaduais (ICMS), 362 *Conversão de depósito em renda,* 213 *Crédito tributário*
- conceito, 167
- constituição, 168
- determinação e exigência, 426
- exclusão, 216-224
- extinção, 187-216
- garantias e privilégios, 224
- suspensão, 177-187
Crimes contra a ordem tributária, 457-465
- interpretação benigna, 118, 459
- os tipos e as penas, 458
- precedentes, 457
D
*Dação em pagamento, 2*15
Decadência, 205
Decisão administrativa como forma de extinção do crédito tributário, 215
Decisão judicial como forma de extinção do crédito tributário, 215
Decretos e regulamentos, 91
Denúncia espontânea e infração, 158
Depósito
- conversão em renda, 213
- suspensão do crédito tributário, 177 *Depósito judicial*
- e lançamento, 176
Dever de informar e sigilo profissional, 236 *Direito Financeiro,* 62
Direito Privado, institutos, conceitos e formas, 113 *Direito Tributário*
- conceito, denominações e finalidade, 57

- natureza, posição e autonomia, 60
- normas gerais, 83
Direito Tributário, Direito Financeiro e Ciência das Finanças, 62 *Distribuição de receita e atribuição de competência,* 44 *Dívida ativa,* 242 *Domicilio tributário,* 146
E
Efeitos da solidariedade, 144
Encargos da massa falida e do concordatário, 228
Energia elétrica, operações interestaduais, imunidade do ICMS, 364
Estado
- competência privativa, 275
- e sua atividade financeira, 41 *Excesso de exação,* 240 *Exclusão do crédito tributário,* 216
- anistia, 223
- classificação das isenções, 222
- distinções entre isenção, não incidência e imunidade, 217
- isenção, 218 *Execução fiscal,* 441
Exigência de quitações, 230, 248-249 *Extinção do crédito tributário,* 187
- compensação, 199
- consignação em pagamento, 214
- conversão de depósito em renda, 213
- dação em pagamento, 215
- decadência, 205
- decisão administrativa, 215
- decisão judicial, 215
- pagamento, 189
- pagamento antecipado e homologação do lançamento, 214
- pagamento indevido, restituição, 193-199
- prescrição, 211
- remissão, 204
- transação, 204
Fato gerador, 126
- da contribuição de melhoria, 415
- da obrigação acessória, 128
- da obrigação principal, 127
- da taxa, 403
- poder de polícia, 403
- serviço público, 405

- do imposto de exportação, 290
- do imposto de importação, 2S4
- do imposto sobre heranças e doações, 341
- do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos c valores mobiliários, 320
- do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços, 345
- bens destinados a consumo ou ativo fixo, 353
- e âmbito do tributo, 345
- mercadorias, 350
- operações relativas à circulação, 348
- prestações de serviços, 352
- do imposto sobre produtos industrializados, 309
- do imposto sobre propriedade de veículos automotores, 366
- do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, 370
- do imposto sobre propriedade territorial rural, 326
- do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 294
- do imposto sobre serviços de qualquer natureza, 380
- do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos, 375
- e hipótese de incidência, 128
- quando se considera consumado, 130 *Fato tributável*
- insubsistência, 134 *Fiscalização tributária,* 232
- auxílio da força pública, 239
- dever de informar e sigilo profissional, 236
- excesso de exação, 240
- responsabilidade pessoal do agente público, 241
- sigilo comercial, 233
- sigilo fiscal, 238

Fisco, ações de sua iniciativa, 441
Fontes da interpretação, 119
Fornecimento de mercadorias com prestações de serviços, 357
Fraude, presunção, 227
Fusão, transformação ou incorporação, 1 5 1

Garantias constitucionais do processo judicial tributário
- contraditório e ampla defesa, 439
- inafastabilidade do controle judicial, 438 *Garantias eprivilégios do crédito tributário,* 224
- concurso de preferências, 228
- encargos da massa falida e do concordatário, 228

- exigência de quitações, 230
- inventário e arrolamcnto, liquidações de pessoas jurídicas, 230
- presunção de fraude, 227
H
Hipótese de incidência e falo gerador, 128 *Homologação do lançamento,* pagamento antecipado, 214
I
Igualdade, 51
Ilícito administrativo tributário, 456
Ilícito penal tributário, 455-465
- exclusão da punibilidade, 471
- extinção da punibilidade pelo pagamento
- no âmbito administrativo, 470
- no âmbito penal, 470
- prévio exaurimento da via administrativa, 471 *Ilícito tributário e sanção,* 455
Iluminação pública
- contribuição, 400 *Impostos*
- classificação no sistema tributário brasileiro, 282
- conceito, 280
- de competência residual, 337
- limitações, 337
- nova válvula de escape, 338
- praxe antiga, 337
- de exportação
- alíquotas, 291
- base de cálculo, 291
- competência para instituição e cobrança, 289
- considerações especiais, 293
- contribuinte, 292
- fato gerador, 290
- função, 289
- lançamento, 293
- de importação
- alíquotas, 286
- base de cálculo, 287
- competência para instituição e cobrança, 283
- considerações especiais, 289
- contribuinte, 288
- fato gerador, 284
- função, 284
- lançamento, 288

estaduais, 340-367 extraordinários
- alíquotas, base de cálculo e fato gerador, 332
- competência para instituição e cobrança, 331
- contribuinte, 332
- lançamento, 333
- supressão gradual, 333 federais, 283-339 municipais, 368-387 sobre grandes fortunas, 330 sobre heranças e doações
- alíquotas, 341
- base de cálculo, 342
- competência para instituição c cobrança, 340
- contribuinte, 343
- fato gerador, 341
- função, 341
- lançamento, 343
sobre operações de crédito, câmbio e seguro c sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários
- alíquotas, 323
- base de cálculo, 323
- competência para instituição e cobrança, 320
- contribuinte, 324
- fato gerador, 320
- função, 320
- lançamento, 325
sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços
- alíquotas, 354
- base de cálculo, 356
- competência para instituição e cobrança, 343
- contribuinte, 360
- convênios interestaduais, 362
- fato gerador, 345-354
- fornecimento de mercadorias com prestações de serviços, 357
- função, 344
- imunidades, 363-365
- lançamento, 361
- lei complementar, 362
- não cumulatividade, 358 sobre produtos industrializados
- alíquotas, 310
- base de cálculo, 311
- competência para instituição e cobrança, 308
- contribuinte, 3 19

- fato gerador, 309
- função, 308
- lançamento, 319
- não cumulatividade, 318
- sobre propriedade de veículos automotores
- alíquota e base de cálculo, 366
- competência para instituição e cobrança, 365
- contribuinte, 366
- fato gerador, 366
- função, 365
- lançamento, 367
- sobre propriedade predial e territorial urbana
- alíquotas, 370
- base de cálculo, 373
- competência para instituição e cobrança, 368
- eorvribüiiUe, 373
- fato gerador, 370
- função, 369
- lançamento, 374
- sobre propriedade territorial rural
- alíquota, 328
- base de cálculo, 328
- competência para instituição e cobrança, 325
- considerações especiais, 329
- contribuinte, 329
- fato gerador, 326
- função, 325
- lançamento, 329
- sobre renda e proventos de qualquer natureza
- alíquotas, 299
- base de cálculo, 299
- competência para instituição e cobrança, 293
- considerações especiais, 307
- contribuinte, 304
- fato gerador, 294
- função, 294
- lançamento, 306
- sobre serviços de qualquer natureza
- alíquotas, 383
- base de cálculo, 384
- competência para instituição e cobrança, 379
- contribuinte, 385
- fato gerador, 380
- função. 380
- lançamento, 387

- sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos
- alíquotas, 377
- base de cálculo, 377
- competência para instituição e cobrança, 374
- considerações especiais, 378
- contribuinte, 378
- fato gerador, 375
- função, 375
- lançamento, 378
Imunidade, isenção e não incidência, 217 *Imunidades*
- do ICMS, 363
- do livro, jornal e periódico, 272
- dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, 270
- dos templos, 269
- limitações da competência tributária, 256
- operações interestaduais com petróleo, seus derivados e energia elétrica, 364
- os semi-elaborados, 363
- ouro como ativo financeiro, 364
- recíproca, 266
Inafastabilidade do controle judicial no processo judicial tributário, 438 *inconstitucional idade*
- vide Tributo oculto ou disfarçado *Incorporação, fusão ou transformação,* 1 5 1 *Indébito tributário,* ação de repetição, 446 *Infração e denúncia espontânea,* 158
Institutos, conceitos e formas de Direito Privado, 113 *Integração,* meios de, 110 *Interesse público,* 112 *Interpretação*
- benigna, 1 18, 459
- e aplicação, 120
- c integração, 110
- econômica, 115
- fontes, 119
- literal, 117
- métodos, 108
- posições apriorísticas, 112
Inventário e arrolamento, liquidações de pessoas jurídicas, 230
lrretroatividade, 102, 261
Isenção
- classificação das isenções, 222
- distinção da não incidência e da imunidade. 217
- exclusão do crédito tributário. 216. 218 *Isonomia,* 258

Lançamento
- ação anulatória, 445
- critérios jurídicos, 171
- da contribuição de melhoria, 419
- das contribuições sociais, 399
- do imposto de exportação, 293
- do imposto de importação, 288
- do imposto sobre heranças e doações, 343
- do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos c valores mobiliários, 325
- do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços, 361
- do imposto sobre produtos industrializados, 319
- do imposto sobre propriedade de veículos automotores, 367
- do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, 374
- do imposto sobre propriedade territorial rural, 329
- do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, 306
- do imposto sobre serviços de qualquer natureza, 387
- do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos, 378
- dos impostos extraordinários, 333
- e depósito judicial, 176
- modalidades, 172
- natureza, legislação aplicável, 169
- pagamento antecipado e homologação, 214
- revisão, 175 *Legalidade*
- limitações da competência tributária, 258
- princípio jurídico da tributação, 46, 86, 258 *Legislação e lei,* 83

Legislação tributária, 83-94
- aplicação imediata, 101
- aplicação retroativa, 102
- desconhecimento, exclusão da responsabilidade, 165
- interpretação, fontes, 119
- interpretação benigna, 118
- interpretação e aplicação, 120
- interpretação e integração, 106
- interpretação econômica, 115
- interpretação literal, 117
- meios de integração, 110
- métodos de interpretação, 108
- normas complementares, 92
- posições apriorísticas e o interesse público, 112
- vigência e aplicação. 95-97

Lei complementar
- e lei ordinária, 84
- sobre o ICMS, 362 *Lei e legislação,* 83
Lei ordinária e lei complementar, 68, 84 *Liberdade de tráfego,* 55
- limitações da competência tributária, 265 *Licitação*
- valor da outorga: tributo oculto ou disfarçado, 77 *Limitações da competência tributária,* 256
- âmbito constitucional, 257
- anterioridade, 263
- imunidades, 266-275
- irretroatividade, 261
- isonomia, 258
- legalidade, 258
- liberdade de tráfego, 265
- outras limitações, 274
- vedação de confisco, 53, 264
Liquidações de pessoas jurídicas, inventário e arrolamento, 230
Livro, jornal ou periódico, imunidade, 272
Lucro
- arbitrado, 302
- presumido, 301
- real, 300
M
Mandado de segurança, 185, 448
Massa falida, encargos, 228
Medida liminar e antecipação de tutela, 1 87
Medida liminar em mandado de segurança, 185
Medidas provisórias, 88
Meios de integração, 110
Mercadorias ,350
- fornecimento com prestações de serviços, 357 *Métodos de interpretação,* 107
Monopólio estatal
- sobrepreço: tributo oculto ou disfarçado, 77 *Moratória,* 178
Multa e tributo
- diferenças, 54
Município, competência privativa, 275
N
Não cumulatividade
- do imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços, 358

- do imposto sobre produtos industrializados, 318 *Não incidência, imunidade e isenção, 1*17 *Negócios jurídicos condicionais,* 134
Normas complementares, 92 *Norma gera! antielisão,* 130
O
Obrigação acessória, fato gerador, 128 *Obrigação principal,* fato gerador, 129 *Obrigação tributária,* 122-166
- conceito e espécies, 122
- fato gerador, 125-135
- natureza jurídica, 125
- responsabilidade tributária, 148-166
- solidariedade, 143
- sujeito ativo, 135
- sujeito passivo, 139
Operações interestaduais com petróleo, seus derivados e energia elétrica, 364 *Operações relativas à circulação,* 348
Ordem tributária, crimes contra a, 458-465 *Ouro como ativo financeiro,* 364
Pagamento
- antecipado e homologação do lançamento, 214
- consignação, extinção do crédito tributário, 214
- dação em pagamento, 215
- forma de extinção do crédito tributário, 189
- indevido, restituição, 193
Partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação ou de assistênc,
social sem fins lucrativos, imunidade, 270 *Penas e tipos,* 458
Perecimento do direito e certidão negativa, 245 *Pessoas jurídicas,* liquidações, inventário e arrolamento, 230
Petróleo, seus derivados e energia elétrica, operações interestaduais, 364 *Poder de polícia,* 403 *Poder de tributar,* 42
Poder e competência, 43 *Preço público,* distinção de taxa, 409 *Prescrição,* 211 *Prestações de serviços*
- com fornecimento de mercadorias, 357
- no ICMS, 352 *Presunção de fraude,* 227

Princípios jurídicos da tributação, 45
- anualidade, 98
- anterioridade, 48, 98, 263
- capacidade contributiva, 52
- competência, 52
- igualdade, 51
- legalidade, 46, 86, 258
- liberdade de tráfego, 55
- vedação de confisco, 53, 254 *Prisão por divida e tipo novo,* 463 *Processo administrativo tributário*
- conceito, natureza e espécies, 425
- consulta, 431
- contagem dos prazos, 433
- determinação e exigência do crédito tributário, 426
- arrolamento de bens, 431
- fase contenciosa, 428
- fase não contenciosa, 427
- procedimento e suas fases, 427
- outros processos administrativos tributários, 433
- recurso hierárquico, 434 *Processo judicial tributário,* 437-454
- ações da coletividade, 453-454
- ações de controle de constitucionalidade, 449-453
- ações de iniciativa do contribuinte, 445-449
- ações de iniciativa do fisco, 441-445
- espécies, 440-441
- garantias constitucionais, 438-440

Quitações, exigência, 230, 248

R

Reclamações e recursos, suspensão do credito tributário, 1 85
Regulamentos e decretos, 91
Remissão, 204
Rendimento, 304
Responsabilidade penal, crimes contra a ordem tributária, 466
Responsabilidade pessoal do agente público, 241
Responsabilidade tributária, 148
- continuação da atividade, 152
- exclusão pelo desconhecimento da lei, 165
- fusão, transformação ou incorporação, 151
- responsabilidade de terceiros, 154
- responsabilidade dos sucessores, 148

- responsabilidade por infrações, sua exclusão pela denúncia espontânea, 158 *Restituição de pagamento indevido,* 193
Revisão do lançamento, 175
Sanção
- administrativa e penal, 465
- e ilícito tributário, 455
- pessoal e patrimonial, 467
- solução adequada, 467 *Sanções políticas,* 468 *Semi-elaborados,* 363
Serviço público, fato gerador da taxa, 405
Serviços, 352
Serviços públicos de uso compulsório
- contraprestação: tributo oculto ou disfarçado, 77 *Sigilo comercial,* 233
Sigilo fiscal, 238
Sigilo profissional e dever de informar, 236
Sistema tributário, 253
- classificação dos impostos, 282
- contrariedade: vide Tributo oculto ou disfarçado
- e direitos fundamentais: vide Tributo oculto ou disfarçado *Sobrepreço nos monopólios estatais*
- tributo oculto ou disfarçado, 77 *Solidariedade,* 143
- benefício de ordem, 144
- efeitos, 144 *Substituição tributária,* 361 *Sucessores,* responsabilidade, 148 *Sujeito ativo da obrigação tributária,* 135 *Sujeito passivo da obrigação tributária,* 139
- capacidade tributária, 145
- convenções particulares, 141
- domicílio tributário, 146 ■ solidariedade, 143-145 *Suspensão do crédito tributário,* 1 77
- depósito, 180
- medida liminar e antecipação da tutela, 187
- medida liminar em mandado de segurança, 185
- moratória, 178
- reclamações e recursos, 185
Taxa
- base de cálculo, 407

- conceito, 402
- distinção de contribuição de melhoria, 420
- distinção de preço público, 409
- fato gerador, 403-406
- instituição e cobrança, competência, 408 *Templos,* imunidade dos, 269 *Terceiros,* responsabilidade, 154
Tipo novo e prisão por divida, 463
Tipos e penas, 458
Transação, 204
Transformação, fusão ou incorporação, 151
Tratados e convenções internacionais, 90
Tributação, princípios jurídicos, 45-56
Tributo
- classificação, 74
- conceito e espécies, 64
- crédito tributário, 167-231
- função, 75
- não vencido e certidão negativa, 247 *Tributo oculto ou disfarçado*
- inconstitucionalidade
- contrariedade ao sistema, 78
- sistema tributário e direitos fundamentais, 78
- na teoria geral do Direito, 76
- no Direito Brasileiro, 76
- contraprestação de serviços de uso compulsório, 77
- sobrepreço nos monopólios estatais, 77
- valor da outorga, 77
Tributos vinculados e competência, 278
U
União, competência privativa, 275
Valor da outorga em licitação
- tributo oculto ou disfarçado, 77 *Vedação de confisco,* 53, 264 *Vigência da legislação tributária,* 95
- no espaço, 96
- no tempo, 97
* *